STUDIA PRAWNICZE

Ryszard Mastalski

Prawo podatkowe

10. wydanie

C.H.BECK

zakupiono w sklepie: Ibuk (Azymut)
identyfikator transakcji: 5907316

znak wodny:

STUDIA PRAWNICZE

Prawo podatkowe

W sprzedaży:

P. Smoleń, W. Wójtowicz (red.)
PRAWO PODATKOWE, wyd. 3
Podręczniki Prawnicze

R. Oktaba
PRAWO PODATKOWE, wyd. 3
Podręczniki Prawnicze

PODATKI 2018
Teksty Ustaw Becka

ORDYNACJA PODATKOWA, wyd. 36
Twoje Prawo

H. Dzwonkowski
ORDYNACJA PODATKOWA. KOMENTARZ, wyd. 7
Podatkowe Komentarze Becka

edukacjaprawnicza.pl
Beck Akademia
konferencje • szkolenia • e-learning
Legalis
System Informacji Prawnej

prof. dr hab. Ryszard Mastalski

Prawo podatkowe

10. wydanie
zmienione

WYDAWNICTWO C.H.BECK
WARSZAWA 2018

Propozycja cytowania:
Mastalski, Prawo podatkowe, Nb. 88, wyd. 10, Warszawa 2018

Wydawca: *Aneta Flisek*

© Wydawnictwo C.H.Beck 2018

Wydawnictwo C.H.Beck Sp. z o.o.
ul. Bonifraterska 17, 00-203 Warszawa

Skład i łamanie: TiM-Print, Warszawa
Druk i oprawa: Elpil, Siedlce

ISBN 978-83-812-8235-2

ISBN 978-83-812-8236-9

Spis treści

Wykaz skrótów XV
Wykaz literatury XIX
Wstęp XXIII

Część I. Wprowadzenie do prawa podatkowego

Rozdział I. Pojęcie podatku 3

§ 1. Zagadnienia ekonomiczne opodatkowania 3
I. Uwagi ogólne 3
II. Polityczne i gospodarcze aspekty opodatkowania 4
1. Ekonomiczne granice opodatkowania 4
2. Zasada zdolności świadczenia 7
3. Skutki ekonomiczne opodatkowania 9
§ 2. Cechy prawne podatku 13
I. Uwagi ogólne 13
II. Władztwo podatkowe państwa (innego podmiotu publicznoprawnego) 14
III. Cechy determinujące miejsce prawa podatkowego w systemie prawa 16

Rozdział II. Prawo podatkowe w systemie prawa 17

§ 1. Przedmiot i metoda regulacji w prawie podatkowym 17
I. Uwagi ogólne 17
II. Przedmiot regulacji prawnej w prawie podatkowym 19
III. Administracyjnoprawna metoda regulacji w prawie podatkowym 21
§ 2. Prawo podatkowe a prawo finansowe 22
I. Historyczne związki prawa podatkowego z prawem finansowym 22
II. Współczesne powiązanie prawa podatkowego z prawem finansowym 24
§ 3. Prawo podatkowe a prawo administracyjne 26
I. Związki prawa podatkowego z administracyjnym prawem ustrojowym 26
II. Związki prawa podatkowego z formalnym i materialnym prawem administracyjnym 27
§ 4. Prawo podatkowe a prawo cywilne 28

Rozdział III. System prawa podatkowego i jego struktura 31

§ 1. System podatkowy i zasady jego tworzenia 31
I. Uwagi ogólne 31
II. Czynniki kształtujące system podatkowy 32
III. Fiskalne cele opodatkowania 35
IV. Gospodarcze cele opodatkowania 36
V. Społeczne cele opodatkowania 36
VI. Technicznoprawne oraz proceduralne uwarunkowania tworzenia prawa podatkowego 41
§ 2. Ogólne prawo podatkowe 44
I. Uwagi ogólne 44
II. Zakres regulacji ogólnego prawa podatkowego 45
III. Sposoby uregulowania ogólnego prawa podatkowego 46
§ 3. Szczegółowe prawo podatkowe 48
I. Uwagi ogólne 48
II. Cele oraz podstawowe elementy techniki podatkowej 48
1. Podmiot podatku 50
2. Przedmiot opodatkowania 52
3. Podstawa opodatkowania 53
4. Ulgi i zwolnienia podatkowe 53
5. Stawka podatkowa 54
III. Problematyka podatkowoprawnego stanu faktycznego 55

Rozdział IV. Konstytucyjne podstawy opodatkowania 57

§ 1. Prawne granice opodatkowania 57
§ 2. Konstytucyjne podstawy tworzenia prawa podatkowego 61
I. Uwagi ogólne 61
II. Idea państwa prawnego 64
§ 3. Konstytucyjne podstawy stosowania prawa podatkowego 70
I. Uwagi ogólne 70
II. Podstawowe założenia stosowania prawa podatkowego 72

Rozdział V. Źródła prawa podatkowego 77

§ 1. Pojęcie źródeł prawa 78
I. Uwagi ogólne 78
II. Szeroka i wąska koncepcja systemu źródeł prawa 84
§ 2. Konstytucja i ustawy zwykłe jako źródła prawa podatkowego 86
I. Konstytucja – źródło prawa najwyższej rangi 86
II. Ustawa jako źródło prawa podatkowego 87
§ 3. Podustawowe akty prawne jako źródła prawa podatkowego 91
I. Istota i zakres regulacji 91
II. Rozporządzenia 94
III. Uchwały jednostek samorządu terytorialnego 95
§ 4. Prawo międzynarodowe i prawo unijne jako źródła prawa podatkowego 97

I. Uwagi ogólne 97
II. Problematyka podwójnego opodatkowania – uwagi ogólne 100
III. Umowy o zapobieganiu podwójnemu opodatkowaniu 101
IV. Podwójny charakter umów o zapobieganiu podwójnemu opodatkowaniu 102
V. Prawo unijne jako źródło prawa podatkowego 103
§ 5. Wpływ orzecznictwa na źródła prawa podatkowego 109
I. Uwagi ogólne 109
II. Rola orzecznictwa podatkowego sądów krajowych dla praktyki stosowania prawa 112
III. Związki między tworzeniem a stosowaniem krajowego prawa podatkowego 117
IV. Orzecznictwo podatkowe Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości (obecnie TSUE) 120
§ 6. Wpływ zwyczaju i nauki na źródła prawa podatkowego 122
I. Zwyczaj w prawie podatkowym 122
II. Znaczenie nauki dla źródeł prawa podatkowego 123

Rozdział VI. Wykładnia prawa podatkowego 124

§ 1. Pojęcie wykładni prawa 125
I. Uwagi ogólne 125
II. Teorie statyczne i dynamiczne wykładni prawa 128
III. Cel wykładni prawa 128
§ 2. Założenia wykładni prawa podatkowego 129
I. Rola elementów statycznych i dynamicznych w wykładni prawa podatkowego 129
II. Zasada pewności i sprawiedliwości 132
III. Dyrektywy interpretacyjne 134
§ 3. Wykładnia językowa prawa podatkowego 135
I. Tekst ustawy jako punkt wyjścia wykładni językowej 135
II. Stosowanie wykładni językowej 139
§ 4. Wykładnia systemowa prawa podatkowego 146
I. Pojęcie „wykładni systemowej” 146
II. Zewnętrzna wykładnia systemowa prawa podatkowego 152
III. Wewnętrzna wykładnia systemowa prawa podatkowego 152
IV. Zakres wykładni systemowej 153
V. Wsteczne działanie prawa podatkowego 155
§ 5. Wykładnia celowościowa prawa podatkowego 156
I. Pojęcie „wykładni celowościowej” 156
II. Gospodarczy sposób rozpatrywania prawa podatkowego 163
III. Powiązanie różnych rodzajów wykładni 164
§ 6. Wnioskowania prawnicze w procesie wykładni prawa podatkowego 166
I. Analogia w prawie podatkowym 166
II. Wnioskowania *a fortiori* w wykładni prawa podatkowego 173
III. Reguły kolizyjne w wykładni prawa podatkowego 175

Część II. Ogólne prawo podatkowe

Rozdział I. Założenia systemu ogólnego prawa podatkowego 185

§ 1. Pojęcie ogólnego prawa podatkowego 185
I. Istota i zakres ogólnego prawa podatkowego 185
II. Kodyfikacja ogólnego prawa podatkowego 191
§ 2. Główne kierunki rozwoju ogólnego prawa podatkowego w Polsce . 195
I. Okres międzywojenny 195
1. Postępowanie podatkowe i zobowiązania podatkowe w latach 1918–1934 195
2. Ogólne prawo podatkowe w Ordynacji podatkowej z 15.3.1934 r. 197
II. Okres powojenny 202
§ 3. Ogólna charakterystyka regulacji prawnej Ordynacji z 29.8.1997 r. oraz Ordynacji z 2018 r. 206

Rozdział II. Zobowiązania podatkowe 214

§ 1. Charakterystyka ogólna 215
I. Problem rozgraniczenia materialnego prawa podatkowego i procedury podatkowej w ogólnym prawie podatkowym 215
II. Regulacja prawa zobowiązań podatkowych w Ordynacji podatkowej z 1997 r. oraz w Ordynacji podatkowej z 2018 r. .. 217
§ 2. Obowiązek i zobowiązanie podatkowe 219
I. Uwagi ogólne 219
II. Stosunek zobowiązaniowy w prawie podatkowym 220
III. Rola obowiązku podatkowego w kształtowaniu stosunku prawnego zobowiązania podatkowego 222
IV. Regulacja prawna obowiązku i zobowiązania podatkowego ... 226
§ 3. Podmioty stosunków zobowiązaniowych w prawie podatkowym .. 227
I. Uwagi ogólne 227
II. Organ podatkowy jako podmiot zobowiązań podatkowych 228
III. Podatnik jako podmiot zobowiązań podatkowych 230
IV. Inne podmioty zobowiązań podatkowych 233
§ 4. Powstawanie zobowiązań podatkowych 236
I. Metody przekształcania obowiązku podatkowego w zobowiązanie podatkowe 236
II. Przedawnienie prawa do wymiaru podatkowego 238
§ 5. Wygasanie zobowiązań podatkowych 239
I. Uwagi ogólne 239
II. Wykonywanie zobowiązań podatkowych poprzez zapłatę 242
1. Formy i terminy zapłaty podatku 242
2. Skutki nieterminowej zapłaty podatku 244
3. Potrącenie jako szczególny sposób zapłaty podatku 248
4. Nadpłata podatku 250
III. Wygasanie zobowiązań podatkowych przez przeniesienie własności rzeczy lub praw majątkowych 254

IV. Wygasanie zobowiązań podatkowych przez przedawnienie 255
V. Wygasanie zobowiązań podatkowych przez umorzenie 257
§ 6. Zabezpieczenie wykonania zobowiązań podatkowych 261
§ 7. Odpowiedzialność za zobowiązania podatkowe 274
I. Uwagi ogólne 274
II. Założenia odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe 275
III. Odpowiedzialność podatnika, płatnika i inkasenta za zobowiązania podatkowe 279
1. Odpowiedzialność podatnika 279
2. Odpowiedzialność płatnika i inkasenta 280
IV. Odpowiedzialność następcy prawnego za zobowiązania podatkowe 282
V. Odpowiedzialność osób trzecich za zobowiązania podatkowe .. 286
1. Ogólne zasady odpowiedzialności osób trzecich 286
2. Odpowiedzialność poszczególnych kategorii osób trzecich . 292

Rozdział III. Postępowanie podatkowe 296

§ 1. Charakterystyka ogólna 297
I. Podstawowe cele postępowania podatkowego 297
II. Technika postępowania podatkowego 299
III. Postępowanie podatkowe jako szczególne postępowanie administracyjne 305
IV. Regulacja prawna postępowania podatkowego 308
§ 2. Ewidencja podatników oraz gromadzenie i wykorzystywanie informacji podatkowej 311
I. Uwagi ogólne 311
II. Ewidencja podatników 313
III. Gromadzenie i wykorzystywanie informacji podatkowej 314
IV. Tajemnica skarbowa 318
§ 3. Dowody w postępowaniu podatkowym 321
I. Szczególna rola dowodów w realizacji prawa podatkowego ... 321
II. Zeznania i deklaracje podatkowe 325
III. Księgi jako dowód w postępowaniu podatkowym 330
§ 4. Rola kontroli podatkowej w postępowaniu podatkowym 337

Część III. Szczegółowe prawo podatkowe

Rozdział I. Założenia systemu szczegółowego prawa podatkowego 347

§ 1. Pojęcie szczegółowego prawa podatkowego 348
I. Racjonalny a historyczny system podatkowy 348
II. Struktura systemu podatkowego 352
III. Systematyka podatków 353
1. Uwagi ogólne 353
2. Podatki pośrednie i bezpośrednie 354
3. Podatki osobowe i rzeczowe 356
4. Podatki przychodowe, obrotowe, dochodowe i majątkowe .. 356

5. Inne podziały podatków 358
6. Struktura współczesnych systemów podatkowych 360
§ 2. Rozwój polskiego systemu prawa podatkowego 361
I. Kształtowanie się systemu podatkowego w okresie międzywojennym 361
II. Struktura systemu podatkowego w okresie międzywojennym . . 362
III. Zmiany systemu podatkowego w latach 1944–1951 363
IV. Aktualna struktura polskiego systemu podatkowego 365

Rozdział II. Podatki dochodowe 367

§ 1. Historia 368
I. Kształtowanie się konstrukcji podatku dochodowego 368
II. Typy podatku dochodowego 368
III. Podstawowe cechy podatku dochodowego 370
§ 2. Główne kierunki rozwoju polskiego podatku dochodowego 371
I. Okres międzywojenny 371
II. Okres powojenny 372
1. Podatek dochodowy 372
2. Podatek od wynagrodzeń 374
3. Podatek wyrównawczy 375
4. Opodatkowanie dochodów państwowych i spółdzielczych podmiotów gospodarczych 376
5. Kierunki reformy podatku dochodowego 377
§ 3. Ogólna charakterystyka 379
I. Podatek dochodowy od osób fizycznych a podatek dochodowy od osób prawnych 379
II. Miejsce podatku dochodowego we współczesnych systemach podatkowych 381
§ 4. Podmioty podatku dochodowego 382
I. Uwagi ogólne 382
II. Podmioty podatku dochodowego od osób fizycznych 383
III. Podmioty podatku dochodowego od osób prawnych 388
IV. Ograniczony i nieograniczony obowiązek podatkowy 392
§ 5. Przedmiot podatku dochodowego 396
I. Uwagi ogólne 396
II. Zakres przedmiotowy podatku dochodowego od osób fizycznych 397
1. Uwagi ogólne 397
2. Źródła przychodów 400
3. Zwolnienia przedmiotowe 403
4. Koszty uzyskania przychodu 406
5. Dochody o charakterze szczególnym 411
III. Zakres przedmiotowy podatku dochodowego od osób prawnych 414
1. Dochód jako przedmiot opodatkowania 414
2. Przychody 426

3. Zwolnienia przedmiotowe 429
4. Koszty uzyskania przychodu 432
§ 6. Podstawa opodatkowania w podatku dochodowym 455
I. Uwagi ogólne 455
II. Powiązania przedmiotu podatku i podstawy opodatkowania w konstrukcjach prawnych podatku dochodowego od osób fizycznych i od osób prawnych 456
III. Odliczenia od podstawy opodatkowania i od podatku w podatku dochodowym od osób fizycznych 458
IV. Odliczenia od podstawy opodatkowania w podatku dochodowym od osób prawnych 460
§ 7. Stawki w podatku dochodowym 461
I. Uwagi ogólne 461
II. Stawki podatkowe w podatku dochodowym od osób fizycznych 463
1. Konstrukcja prawna taryfy podatkowej 463
2. Progresywna taryfa podatkowa a procesy inflacyjne 465
3. Ryczałt podatkowy jako element prawa materialnego i postępowania podatkowego 465
4. Konstrukcja prawna ryczałtu 467
III. Stawki podatkowe w podatku dochodowym od osób prawnych 469
§ 8. Obliczanie i pobór podatku dochodowego 470
I. Uwagi ogólne 470
II. Obliczanie należności podatkowych przez płatników w podatku dochodowym od osób fizycznych 472
III. Obliczanie należności podatkowych przez płatników w podatku dochodowym od osób prawnych 474
IV. Samoobliczanie podatkowe w podatku dochodowym od osób fizycznych 475
V. Samoobliczanie podatkowe w podatku dochodowym od osób prawnych 478
§ 9. Specjalny podatek węglowodorowy 479

Rozdział III. Podatki obrotowe 483

§ 1. Historia 484
I. Kształtowanie się konstrukcji podatków obrotowych 484
II. Podstawowe kierunki rozwoju podatków obrotowych w Polsce 485
1. Okres międzywojenny 485
2. Okres powojenny 487
§ 2. Ogólna charakterystyka 489
I. Uwagi ogólne 489
II. Rodzaje podatków obrotowych 490
III. Formy ogólnego podatku obrotowego 492
IV. Akcyzy, monopole i inne podatki obrotowe 498
V. Harmonizacja podatków pośrednich w Unii Europejskiej 499
§ 3. Podatek od towarów i usług 504
I. Podstawowe założenia 504

II. Podmioty podatku 506
III. Przedmiot podatku 510
IV. Podstawa opodatkowania 520
V. Stawki podatkowe 522
VI. Obowiązek i zobowiązanie podatkowe 527
VII. Technika obliczania i poboru podatku 532
§ 4. Podatek akcyzowy 541
I. Podstawowe założenia 541
II. Zakres podmiotowy i przedmiotowy 547
III. Obowiązek i zobowiązanie podatkowe 551
IV. Podstawa opodatkowania i stawki podatkowe 557
§ 5. Podatek od gier 558
§ 6. Podatek od czynności cywilnoprawnych 560
I. Uwagi ogólne 560
II. Zakres podmiotowy i przedmiotowy 561
III. Podstawa opodatkowania i stawka podatkowa 564
IV. Obowiązek i zobowiązanie podatkowe oraz ustalanie i pobór należności podatkowych 566

Rozdział IV. Podatki przychodowe i majątkowe 569

§ 1. Historia 570
§ 2. Podstawowe kierunki rozwoju polskich podatków przychodowych i majątkowych 571
I. Okres międzywojenny 571
II. Okres powojenny 573
§ 3. Ogólna charakterystyka 577
§ 4. Podatek rolny 581
I. Podstawowe założenia 581
II. Podmioty podatku 582
III. Przedmiot podatku 583
IV. Podstawa opodatkowania 586
V. Stawka podatkowa 588
VI. Ustalanie i pobór należności podatkowych 590
§ 5. Podatek leśny 591
I. Uwagi ogólne 591
II. Podmiot i przedmiot podatku 592
III. Podstawa opodatkowania i stawka podatkowa 593
IV. Ustalanie i pobór należności podatkowych 594
§ 6. Podatek od nieruchomości 594
I. Uwagi ogólne 594
II. Podmiot i przedmiot podatku 595
III. Podstawa opodatkowania i stawka podatkowa 600
IV. Ustalenie i pobór należności podatkowych 602
§ 7. Podatek od środków transportowych 604
§ 8. Opłata targowa 607

§ 9. Opłata od posiadania psów, opłata reklamowa, opłata miejscowa i opłata uzdrowiskowa 609
I. Uwagi ogólne 609
II. Opłata reklamowa 610
III. Opłata od posiadania psów 611
IV. Opłata miejscowa i opłata uzdrowiskowa 611
§ 10. Podatek od spadków i darowizn 613
I. Uwagi ogólne 613
II. Podmiot i przedmiot podatku 614
III. Podstawa opodatkowania i stawka podatkowa 618
IV. Powstanie obowiązku podatkowego oraz ustalanie i pobór należności podatkowych 621
§ 11. Podatek od wydobycia kopalin 624
§ 12. Podatek od niektórych instytucji finansowych 627
§ 13. Podatek od sprzedaży detalicznej 628

Indeks rzeczowy 631

Wykaz skrótów

1. Akty prawne

AkcyzaU	ustawa z 6.12.2008 r. o podatku akcyzowym (tekst jedn. Dz.U. z 2017 r. poz. 43 ze zm.)
dyrektywa 2006/112/WE	dyrektywa Rady 2006/112/WE z 28.11.2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.Urz. UE L 347 z 11.12.2006 r., s. 1 ze zm.)
I dyrektywa	pierwsza dyrektywa Rady 67/227/EWG z 11.4.1967 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich dotyczących podatków obrotowych (Dz.Urz. WE L 71 z 14.4.1967 r., s. 1301; Dz.Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 9. t. 1, s. 3 ze zm.)
VI dyrektywa	szósta dyrektywa Rady 77/388/EWG z 17.5.1977 r. w sprawie harmonizacji przepisów Państw Członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru (Dz.Urz. WE L 145 z 13.6.1977 r., s. 1; Dz.Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 9, t. 1, s. 23 ze zm.)
EgzAdmU	ustawa z 17.6.1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (tekst jedn. Dz.U. z 2017 r. poz. 1201 ze zm.)
EwidIdentU	ustawa z 13.10.1995 r. o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników (tekst jedn. Dz.U. z 2017 r. poz. 869 ze zm.)
Konstytucja RP	Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z 2.4.1997 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm. i sprost.)
KRO	Kodeks rodzinny i opiekuńczy
KSH.....	Kodeks spółek handlowych
KWU	ustawa z 6.7.1982 r. o księgach wieczystych i hipotece (tekst jedn. Dz.U. z 2017 r. poz. 1007 ze zm.)
OpłLokU	ustawa z 12.1.1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (tekst jedn. Dz.U. z 2017 r. poz. 1785 ze zm.)

PCzynCywPrU..... ustawa z 9.9.2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych (tekst jedn. Dz.U. z 2017 r. poz. 1150 ze zm.)
PDOFizU ..... ustawa z 26.7.1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn. Dz.U. z 2018 r. poz. 200 ze zm.)
PDOPrU ..... ustawa z 15.2.1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tekst jedn. Dz.U. z 2017 r. poz. 2343 ze zm.)
PodIFU ..... ustawa z 15.1.2016 r. o podatku od niektórych instytucji finansowych (Dz.U. z 2017 r. poz. 1410)
PLasU..... ustawa z 30.10.2002 r. o podatku leśnym (tekst jedn. Dz.U. z 2017 r. poz. 1821)
PodSWU ..... ustawa z 25.7.2014 r. o specjalnym podatku węglowodorowym (Dz.U. z 2016 r. poz. 979 ze zm.)
PodTonU ..... ustawa z 24.8.2006 r. o podatku tonażowym (Dz.U. z 2014 r. poz. 511 ze zm.)
PodWKU..... ustawa z 2.3.2012 r. o podatku od wydobycia niektórych kopalin (tekst jedn. Dz.U. z 2018 r. poz. 228)
PrBank ..... ustawa z 29.8.1977 r. – Prawo bankowe (tekst jedn. Dz.U. z 2017 r. poz. 1876 ze zm.)
PrBud ..... ustawa z 7.7.1994 r. – Prawo budowlane (tekst jedn. Dz.U. z 2017 r. poz. 1332 ze zm.)
PRolU ..... ustawa z 15.11.1984 r. o podatku rolnym (tekst jedn. Dz.U. z 2017 r. poz. 1892 ze zm.)
PSDU ..... ustawa z 6.7.2016 r. o podatku od sprzedaży detalicznej (tekst jedn. Dz.U. z 2017 r. poz. 1918 ze zm.)
PSpadDarU ..... ustawa z 28.7.1983 r. o podatku od spadków i darowizn (tekst jedn. Dz.U. z 2017 r. poz. 833 ze zm.)
RachunkU ..... ustawa z 28.9.1994 r. o rachunkowości (tekst jedn. Dz.U. z 2017 r. poz. 2342 ze zm.)
SwobGospU ..... ustawa z 2.7.2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (tekst jedn. Dz.U. z 2017 r. poz. 2168 ze zm.)
TFUE..... Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (wersja skonsolidowana Dz.Urz. UE C 326 z 26.10.2012 r., s. 47)
TUE..... Traktat o Unii Europejskiej (wersja skonsolidowana Dz.Urz. UE C 326 z 26.10.2012 r., s. 13)
TWE..... Traktat ustanawiający Wspólnotę Europejską (obecnie TFUE)
VATU ..... ustawa z 11.3.2004 r. o podatku od towarów i usług (tekst jedn. Dz.U. z 2017 r. poz. 1221 ze zm.)
ZPodDU ..... ustawa z 20.11.1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (tekst jedn. Dz.U. z 2017 r. poz. 2157 ze zm.)

2. Organy orzekające

ETS ..... Europejski Trybunał Sprawiedliwości (obecnie TSUE – Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej)
NSA ..... Naczelny Sąd Administracyjny
SN ..... Sąd Najwyższy
WSA ..... wojewódzki sąd administracyjny

3. Publikatory

Biul. SN ..... Biuletyn Sądu Najwyższego
MoPod ..... Monitor Podatkowy
MoP ..... Monitor Prawniczy
ONSA ..... Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego
ONSAiWSA ..... Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego i Wojewódzkich Sądów Administracyjnych
OSNC..... Orzecznictwo Sądu Najwyższego – Izba Cywilna
OSP ..... Orzecznictwo Sądów Polskich
POP ..... Przegląd Orzecznictwa Podatkowego
PP ..... Przegląd Podatkowy
Pr. Gosp. ..... Prawo Gospodarcze
Zb. Orz. ..... Zbiór Orzeczeń

4. Inne skróty

Dz.U. ..... Dziennik Ustaw
n. ..... następny (-a, -e)
NBP ..... Narodowy Bank Polski
Nr ..... numer
poz. ..... pozycja
s. ..... strona
tekst jedn. ..... tekst jednolity
tj. ..... to jest
wyr. ..... wyrok
zał. ..... załącznik
ze zm. ..... ze zmianami

Wykaz literatury

Komentarze

B. Adamiak, *J. Borkowski*, *P. Borszowski*, *R. Mastalski*, *J. Zubrzycki*, Ordynacja podatkowa. Komentarz, Wrocław 2017

S. Babiarz, *A. Mariański*, *W. Nykiel*, Ustawa o podatku od spadków i darowizn. Komentarz, Warszawa 2010

P. Borszowski, Komentarz Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych. Komentarz, Warszawa 2011

P. Borszowski, *A. Małecka*, Ustawa o opłacie skarbowej, Warszawa 2014

P. Borszowski, *K. Stelmaszczyk*, Podatki i opłaty lokalne podatek rolny podatek leśny. Komentarz, Warszawa 2016

B. Brzeziński (red.), Model Konwencji OECD. Komentarz, Warszawa 2010

L. Etel, *S. Presnarowicz*, *G. Dudar*, Podatki i opłaty lokalne. Podatek rolny. Podatek leśny. Komentarz, Warszawa 2008

H. Filipczyk, Podatek od czynności cywilnoprawnych, Warszawa 2015

E. Fojcik-Mastalska (red.), Prawo bankowe. Komentarz, Warszawa 2005

A. Gomułowicz, *J. Małecki*, Podatek dochodowy od osób fizycznych. Komentarz, Warszawa 2011

A. Huchla, Komentarz do ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, Warszawa 2003

D. Kosacka-Łędzewicz, *B. Olszewski*, Leksykon podatku dochodowego od osób prawnych, Wrocław 2012

R. Kubacki, Leksykon podatku dochodowego od osób fizycznych, Wrocław 2009

W. Modzelewski (red.), Komentarz do ustawy o podatku od towarów i usług, Warszawa 2014

A. Mariański, *D. Strzelec*, *M. Wilk*, Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych. Komentarz, Warszawa 2011

J. Martini (red.), Dyrektywa VAT 2006/112/WE. Komentarz 2008, Wrocław 2008

T. Michalik, VAT, Warszawa 2012

Modelowa Konwencja w sprawie podatku od dochodu i majątku, Warszawa 2006

W. Nykiel, *A. Mariański* (red.), Komentarz do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych 2014, Gdańsk 2014
W. Nykiel, *A. Mariański* (red.), Komentarz do ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych 2014, Gdańsk 2014
S. Parulski, Akcyza. Komentarz, Warszawa 2015
W. Pyzioł (red.), Kodeks spółek handlowych. Komentarz, Warszawa 2008
K. Sachs (red.), VI Dyrektywa VAT. Komentarz, Warszawa 2003
J. Zubrzycki, Leksykon VAT, t. I i II, Wrocław 2018

Podręczniki

M. Ahlt, Prawo europejskie, Warszawa 1995
L. Etel (red.), Prawo podatkowe, Warszawa 2008
J. Głuchowski, *J. Patyk*, Zarys polskie prawa podatkowego, Warszawa 2011
A. Gomułowicz, *D. Mączyński* Podatki i prawo podatkowe, Warszawa 2016
H. Litwińczuk (red.), Prawo podatkowe przedsiębiorców, t. I i II, Warszawa 2006
R. Mastalski, *E. Fojcik-Mastalska* (red.), Prawo finansowe, Warszawa 2013
W. Nykiel (red.), Polskie prawo podatkowe Warszawa 2013
Z. Ofiarski, Ogólne prawo podatkowe. Zagadnienia materialnoprawne i proceduralne, Warszawa 2010
Z. Ofiarski, Prawo podatkowe, Warszawa 2008
K. Ostrowski, Prawo finansowe. Zarys ogólny, Warszawa 1970
R. Rybarski, Nauka skarbowości, Warszawa 1935
P. Smoleń, *W. Wójtowicz* (red.), Prawo podatkowe, Warszawa 2015
K. Tipke, *J. Lang*, Steuerrecht, Köln 2010
W. Wójtowicz (red.), Prawo podatkowe. Część ogólna i szczegółowa, Bydgoszcz–Lublin 2005

Prace zbiorowe i monografie

D. Antonów, Opłata w polskim porządku prawnym, Warszawa 2017
D. Antonów, Wykładnia prawa podatkowego po wstąpieniu Polski do Unii Europejskiej, Warszawa 2009
J. Barcz (red.), Prawo Unii Europejskiej, Warszawa 2002
P. Borszowski, Działalność gospodarcza w konstrukcji prawnej podatku, Warszawa 2010
P. Borszowski, Elementy stosunku prawnego zobowiązania podatkowego, Kraków 2004
P. Borszowski, Określenia nieostre i klauzule generalne w prawie podatkowym, Warszawa 2017
B. Brzeziński, Anglosaskie doktryny orzecznicze dotyczące unikania opodatkowania, Toruń 1996
B. Brzeziński, *D. Dominik-Ogińska*, *K. Lasiński-Sulecki*, *A. Zalasiński* (red. naukowa), Polskie prawa podatkowe a prawo unijne, Warszawa 2015

A. Choduń, *S. Czepita* (red.), W poszukiwaniu dobra wspólnego. Księga jubileuszowa Profesora Macieja Zielińskiego, Szczecin 2010
A. Choduń, *A. Gomułowicz*, *A. Skoczylas*, Klauzule generalne i zwroty niedookreślone w prawie podatkowym i administracyjnym. Wybrane zagadnienia teoretyczne i orzecznicze, Warszawa 2013
P. Czerski, Zastaw skarbowy jako forma zabezpieczenia należności podatkowych, Kraków 2004
K. Działocha, *S. Pawela*, Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego (1986–1993), Warszawa 1996
T. Gizbert-Studnicki, Język prawny z perspektywy socjolingwistycznej, Warszawa–Kraków 1986
M. Goettel, *M. Lemonnier* (red.), Instytucje prawa cywilnego w konstrukcji prawnej podatków, Warszawa 2011
A. Gomułowicz, Podatki a etyka, Warszawa 2013
A. Gomułowicz, Prawna formuła kosztu podatkowego, Warszawa 2015
A. Gomułowicz, Zasada sprawiedliwości podatkowej, Warszawa 2001
A. Hanusz, Podstawa faktyczna rozstrzygnięcia podatkowego, Kraków 2004
M. Kalinowski, Granice legalności unikania opodatkowania w polskim systemie podatkowym, Toruń 2001
P. Karwat, Obejście prawa podatkowego, Warszawa 2002
L. Leszczyński, Zagadnienia teorii stosowania prawa. Doktryna i tezy orzecznictwa, Kraków 2004
K. Lasiński-Sulecki, Ceny transferowe w prawie podatkowym i celnym, Warszawa 2014
H. Litwińczuk (red.), Opodatkowanie spółek, Warszawa 2016
H. Litwińczuk (red.), Podatki bezpośrednie. Prawo polskie a prawo wspólnotowe. Implementacja dyrektyw. Orzecznictwo ETS, Warszawa 2009
H. Litwińczuk (red.), Prawo europejskie – 5 lat doświadczeń w polskim prawie finansowym, Warszawa 10–11 czerwca 2010 r., Warszawa 2010
R. Mastalski, Stosowanie prawa podatkowego, Warszawa 2008
R. Mastalski, Tworzenie prawa podatkowego a jego stosowanie, Warszawa, 2016
W. Miemiec (red.), Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego. Księga jubileuszowa Profesora Ryszarda Mastalskiego, Wrocław 2009
L. Morawski, Interpretacja prawa podatkowego i celnego – stabilność i zmiana, Warszawa 2012
L. Morawski, Zasady wykładni prawa, Toruń 2006
A. Mudrecki, Rzetelny proces podatkowy, Warszawa 2015
M. Murawski, *D. Roszkowski*, Odwrotne obciążenie podatkiem VAT w transakcjach krajowych i transgranicznych, Warszawa 2015
A. Nita, Porozumienia w prawie podatkowym. Horyzontalne metody determinacji powinności podatkowej, Warszawa 2014

W. Nykiel, *D. Strzelec* (red. naukowa), Podmioty powiązane. Ceny transferowe. Dokumentacja podatkowa, Warszawa 2015
A. Olesińska, Klauzula ogólna przeciwko unikaniu opodatkowania, Toruń 2013
P. Pietrasz, *J. Siemieniako*, *E. Wróblewska*, Czynniki zmniejszające rolę władczych form działania administracji skarbowej w realizacji zobowiązań podatkowych, Warszawa–Białystok 2014
M. Popławski, Instytucja zwrotu podatku. Charakter prawny i funkcjonowanie, Warszawa 2009
Z. Radwański, Prawo cywilne – część ogólna, Warszawa 2005
S. Rozmaryn, Prawo podatkowe a prawo prywatne w świetle wykładni prawa, Lwów 1939
J. Stelmach, Kodeks argumentacyjny dla prawników, Kraków 2003
J. Stelmach, *B. Brożek*, Sztuka negocjacji prawniczych, Warszawa 2011
A. Stelmachowski, Wstęp do teorii prawa cywilnego, Warszawa 1984
D. Strzelec, Dochody nieujawnione. Zasady opodatkowania. Postępowanie podatkowe, Warszawa 2010
D. Strzelec, Dowody i postępowanie dowodowe w prawie podatkowym, Warszawa 2015
D. Strzelec, Opodatkowanie przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych, Warszawa 2015
K. Teszner, Administracja podatkowa i kontrola podatkowa, Warszawa 2012
K. Teszner, Rozprawa w postępowaniu podatkowym, Warszawa 2014
S. Wronkowska, *Z. Ziembiński*, Zarys teorii prawa, Poznań 2001
J. Wróblewski, Sądowe stosowanie prawa, Warszawa 1988
M. Zieliński, Wykładnia prawa. Zasady. Reguły. Wskazówki, Warszawa 2002
Z. Ziembiński, Problemy podstawowe prawoznawstwa, Warszawa 1980

Wstęp

„Prawo podatkowe" składa się z trzech części: „Wprowadzenia do prawa podatkowego", „Ogólnego prawa podatkowego" – zobowiązań podatkowych i postępowania podatkowego oraz „Szczegółowego prawa podatkowego". Praca ta w zamiarze Autora ma stanowić całościowe opracowanie prawa podatkowego. Niniejsze stanowi dziesiąte wydanie „Prawa podatkowego" (pierwsze wydanie ukazało się w 2000 r., drugie w 2001 r., trzecie w 2004 r., czwarte w 2006 r., piąte w 2009 r., szóste w 2011 r., siódme w 2012 r., ósme w 2014 r., dziewiąte w 2016 r.). Do przygotowania nowego wydania skłoniło Autora zarówno znaczne zainteresowanie Czytelników poprzednim wydaniem, jak i daleko idące zmiany stanu prawnego w latach 2016–2017, w niespotykanej jak dotąd skali.

Zmiany te dotyczyły zarówno szczegółowego prawa podatkowego, jak i przede wszystkim ogólnego prawa podatkowego, a także prawa unijnego. W przypadku ogólnego prawa podatkowego w 2018 r. obowiązywać będą zarówno ustawa – Ordynacja podatkowa z 1997 r. oraz z dużą dozą prawdopodobieństwa, graniczącego z pewnością, ustawa – Ordynacja podatkowa z 2018 r. Znajduje się ona już w toku daleko zaawansowanych sejmowych prac legislacyjnych. Jej wejście w życie nie nastąpi jednak wcześniej niż w 2019 r. W tym stanie prawnym w polskim systemie prawa podatkowego będą obowiązywały (przynajmniej w 2018 r.) dwie ustawy z zakresu ogólnego prawa podatkowego. Ordynacja z 1997 r. będzie jeszcze wywierała określone skutki prawne w 2018 r., a ustawa z 2018 r., która będzie wprawdzie obowiązywała (skoro zakończony zostanie w stosunku do niej proces legislacyjny, oraz zostanie ogłoszona), ale nie będzie jeszcze, ze względu na długie *vacatio legis*, wywierała w 2018 r. przewidzianych w niej skutków prawnych.

Biorąc to pod uwagę, w niniejszym opracowaniu przedstawione zostaną, z reguły porównawczo, obie Ordynacje podatkowe, przy przyjęciu pewnej konwencji. Analizie poddawane będą nie tyle określone przepisy zawarte w poszczególnych artykułach tych Ordynacji, co instytucje prawne tworzone przez te przepisy (np. instytucja prawna obowiązku podatkowego i zobowiązań podatkowych, kontroli podatkowej). Jest to w pełni uzasadnione, skoro obie Ordynacje będą w 2018 r. **obowiązywać w polskim porządku prawnym**,

niezależnie od tego, że skutki prawne tych regulacji mają mieć miejsce w różnym czasie – Ordynacji z 2018 r. dopiero po **wejściu w życie** jej przepisów.

Do opracowania nowego wydania przyczyniło się także to, że w latach 2014–2015 ukazało się wiele interesujących opracowań w nauce prawa podatkowego, zwłaszcza monografii i komentarzy, a także ciekawych, znaczących dla praktyki opodatkowania, orzeczeń wojewódzkich sądów administracyjnych oraz Naczelnego Sądu Administracyjnego, jak również Trybunału Konstytucyjnego oraz Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej. Wszystko to spowodowało, że zaszła konieczność opracowania nowego, dziesiątego wydania „Prawa podatkowego".

Niniejsze wydanie „Prawa podatkowego" różni się od poprzednich nie tylko stanem prawnym – jest to stan na początek 2018 r. – lecz w znacznej mierze stanowi nowe ujęcie polskiego prawa podatkowego w kontekście zmian jakie zaszły zarówno w krajowym, jak i unijnym prawie podatkowym oraz ich wpływu na praktykę jego funkcjonowania. Dotyczy to tak części I – „Wprowadzenia do prawa podatkowego", jak i rozważań zawartych w części II oraz III – „Ogólne prawo podatkowe" i „Szczegółowe prawo podatkowe".

Punktem wyjścia analizy polskiego prawa podatkowego są zamieszczone w części I zagadnienia konstytucyjnych i unijnych podstaw opodatkowania, źródeł prawa podatkowego oraz jego wykładni i stosowania, rozważanych zarówno w aspekcie prawa krajowego, jak i unijnego, z mocnym położeniem akcentu na proces stosowania prawa podatkowego z uwzględnieniem zarówno samej wykładni prawa w ścisłym jej znaczeniu (głównie wykładni operatywnej), jak i wnioskowań prawniczych.

W rozważaniach na temat tworzenia i stosowania prawa podatkowego poddano także analizie możliwości szerszego posługiwania się w prawie podatkowym klauzulami generalnymi i zwrotami niedookreślonymi. Chodzi bowiem o uelastycznienie procesu stosowania prawa tak aby, w określonych przypadkach można było posługiwać się w nim nawet negocjacjami prawniczymi. Elastyczność stosowania prawa ma stanowić próbę przeciwdziałania przez prawodawcę, jak i podmioty stosujące prawo, zjawisku agresywnej optymalizacji podatkowej, znacznie się nasilającemu we współczesnej gospodarce, w tym także w polskiej gospodarce.

Przyjęta w pracy koncepcja wykładni prawa podatkowego i jego stosowania stanowi swego rodzaju motyw przewodni całego opracowania. Nie dokonano w nim zatem szczegółowego opisu polskiego prawa podatkowego (tego rodzaju opracowań jest już w polskiej literaturze wiele), lecz przedstawiono to prawo z punktu widzenia kompleksowej wykładni prawa podatkowego, tj. wykładni językowej, systemowej i celowościowej, z mocnym uwzględnieniem konstytucyjnych i unijnych podstaw tworzenia i stosowania prawa podatkowego. Te ostatnie zagadnienia nabierają szczególnego znaczenia w świetle rozwiązań prawnych Konstytucji RP z 2.4.1997 r. oraz prawa unijnego. Grani-

cą wykładni i stosowania prawa podatkowego w niniejszym opracowaniu jest wykładnia językowa dokonywana w ramach możliwego sensu słów, za pomocą których prawodawca sformułował dane normy, także przy odpowiednim wykorzystywaniu klauzul generalnych i zwrotów niedookreślonych. Słowna granica wykładni nabiera jednak obecnie nowego znaczenia także ze względu na kształtowanie jej przez prawo unijne. Przepisy prawa unijnego wyrażone są bowiem, jak wiadomo, w wielu językach, co powoduje wyraźny wzrost roli wykładni systemowej oraz celowościowej (funkcjonalnej).

Zobowiązania podatkowe i postępowanie podatkowe – przedstawione w części II – rozpatrywane są ze szczególnym uwzględnieniem powiązania określonych instytucji prawa podatkowego z podobnymi instytucjami występującymi w prawie cywilnym (zobowiązania podatkowe) oraz w prawie administracyjnym (postępowanie podatkowe). Pozwala to na szersze – systemowe – spojrzenie na prawo podatkowe, a także na analizę jego instytucji z punktu widzenia obowiązującego w Polsce porządku prawnego oraz zasad spójności i zupełności systemu prawa.

Analiza poszczególnych podatków zaprezentowana w części III ma na celu nie tyle ich całościowy opis, co wydobycie podstawowych cech tych podatków, na tyle ważnych i trwałych, aby ostały się one jako elementy polskiego systemu, pomimo rozlicznych jego zmian. Dlatego też prezentacja poszczególnych podatków poprzedzona jest krótką ich historią, ze szczególnym uwzględnieniem zmian polskiego systemu prawa podatkowego (poczynając od okresu międzywojennego), a następnie zarysowania ich ogólnej charakterystyki, także z uwzględnieniem prawa unijnego. Daje to podstawę do poszukiwania pewnych trwałych założeń i wartości, na jakich oparte są konstrukcje obowiązujących na terenie Polski podatków, a dalej – systemu prawa podatkowego. Analiza tych podatków koncentruje się na podatkowoprawnym stanie faktycznym tworzonym przez przepisy normujące podmiot podatku, jego przedmiot, podstawę opodatkowania, stawkę podatkową, a także ulgi i zwolnienia, przy czym istotnego znaczenia nabierają tu związki pomiędzy tymi elementami stanu faktycznego.

Przyjęta koncepcja pracy rzutuje na jej charakter. Nie daje się w niej gotowych recept, lecz jedynie proponuje pewien sposób prawniczego rozumowania, jakie może mieć miejsce przy wykładni i stosowaniu określonych rozwiązań prawnych. Rozumowanie to wynika przede wszystkim z istoty prawnej podatku, determinowanej zarówno przez ogólne zasady funkcjonowania prawa, jak i zasady specyficzne dla prawa podatkowego. Koncepcja ta w znacznym stopniu przesądza o kręgu adresatów niniejszego opracowania. Są nimi w pierwszym rzędzie prawnicy, zarówno osoby studiujące prawo, jak i w nie mniejszym stopniu praktycy – pracownicy administracji podatkowej i sądownictwa, doradcy podatkowi, a także inne osoby, które w swojej pracy zawodowej zajmują się problematyką opodatkowania. Dla ułatwienia korzystania

z tego opracowania oraz dla przejrzystości wywodów zrezygnowano z przypisów, poprzestając na wykazach literatury (głównie monografii, prac zbiorowych i komentarzy) zamieszczanych na początku poszczególnych rozdziałów, a także na początku publikacji.

Wrocław, luty 2018 r. Prof. *Ryszard Mastalski*

Część I.
Wprowadzenie
do prawa podatkowego

Rozdział I. Pojęcie podatku

Literatura: *D. Antonów*, Opłata skarbowa w polskim porządku prawnym, Warszawa 2017; *M. Bouvier*, Wprowadzenie do prawa podatkowego i teorii podatku, Warszawa 2000; *D. Gajewski*, Wpływ wybranych instrumentów prawnopodatkowych na politykę optymalizacji opodatkowania holdingów międzynarodowych, Warszawa 2012; *N. Gajl*, Teorie podatkowe w świecie, Warszawa 1992; *P.M. Gaudement*, Finanse publiczne, Warszawa 1990; *H.M. Ferdinand Grapperhaus*, Opowieści podatkowe Drugiego Millenium, Toruń 2010; *R. Gwiazdowski*, Podatek progresywny i proporcjonalny. Doktrynalne przesłanki, praktyczne konsekwencje, Warszawa 2007; *H. Haller*, Besteuerung und Wirtschaftswachstum, Tübingen 1970; Księga pamiątkowa ku czci Profesora Apoloniusza Kosteckiego. Studia z dziedziny prawa podatkowego, Toruń 1998; *R. Mastalski*, Charakterystyka ogólna prawa podatkowego, [w:] *L. Etel* (red.), System Prawa Finansowego, t. III, Prawo daninowe, Warszawa 2010; *R.A. Musgrave*, *P.B. Musgrave*, *L. Kullmer*, Die öffentlichen Finanzen in Theorie und Praxis, t. 1–4, Tübingen 1977–1985; *W. Nykiel*, Pojęcie i konstrukcja podatku, [w:] *L. Etel* (red.), System Prawa Finansowego, t. III, Prawo daninowe, Warszawa 2010; *K. Ostrowski*, Prawo Finansowe. Zarys ogólny, Warszawa 1970; *G. Schmölders*, *K.H. Hansmeyer*, Allgemeine Steuerlehre, Berlin 1980; *K. Tipke*, *J. Lang*, Steuerrecht, Köln 2010; *A. Werner*, Adekwatność sytuacji prawnopodatkowej polskich przedsiębiorców do ich roli w gospodarce, Warszawa 2013.

§ 1. Zagadnienia ekonomiczne opodatkowania

I. Uwagi ogólne

Podatki są daninami, które odgrywają współcześnie ogromną rolę. Ich **1**
zakres podmiotowy i przedmiotowy jest o wiele szerszy niż innych danin publicznych, w szczególności zaś opłat i ceł. Także rola społeczna podatków jest nieporównywalnie większa. Podatnik postrzegany jest obecnie nie tylko jako podmiot dostarczający dochodów państwu (lub innemu związkowi publicznoprawnemu), lecz przede wszystkim jako członek społeczeństwa dysponujący prawami politycznymi oraz podmiot tworzący pro-

dukt społeczny. Skomplikowane i wielopłaszczyznowe więzi, jakie łączą w związku z opodatkowaniem jednostkę ze społeczeństwem – w płaszczyźnie politycznej, ekonomicznej i prawnej – wykształciły się w historycznym rozwoju i podlegają w dalszym ciągu określonym zmianom.

2 Historyczny rozwój podatków uzależniony był przede wszystkim od rozwoju gospodarki (głównie zaś od roli pieniądza) oraz od kształtowania się struktur społecznych i politycznych społeczeństw, zwłaszcza zaś od rozwoju demokracji. Zawsze jednak były one świadczeniami jednostek na rzecz ogółu, mającymi w początkowym okresie przede wszystkim charakter dobrowolny (wynikający najczęściej z prawa zwyczajowego), a potem obowiązkowy. Były to świadczenia naturalne albo pieniężne.

Podatki rozwijały się także od świadczenia celowego, często doraźnego, po świadczenie regularne o charakterze ogólnym, od świadczenia ograniczonego tylko do określonych grup społecznych, po świadczenia obciążające wszystkich członków danej społeczności. Można przyjąć, że niezależnie od epoki historycznej **trwałymi cechami podatków są ich ścisłe związki z gospodarką oraz ze stosunkiem władzy do jednostki** – zakresem zadań uznawanych w danym czasie za publiczne, finansowanych ze źródeł podatkowych oraz wzajemnych relacji pomiędzy władzą a jednostką. Podatki stanowią jednak przede wszystkim formę przejmowania rezultatów działań gospodarczych jednostek. Dlatego też punktem wyjścia dla określenia podatku powinny być jego cechy ekonomiczne.

II. Polityczne i gospodarcze aspekty opodatkowania

1. Ekonomiczne granice opodatkowania

3 Istota ekonomiczna podatku polega, w najszerszym ujęciu, na przejmowaniu przez państwo rezultatów działalności gospodarczej innych podmiotów. Jest to swego rodzaju przymusowa ofiara materialna – przyjmująca współcześnie postać pieniężną – ponoszona na rzecz państwa lub innego związku publicznoprawnego. Świadczenie podatkowe nie wynika ze związków rynkowych pomiędzy władzą publiczną (państwem, samorządem) a podatnikiem, lecz ma swoje źródło we władztwie podatkowym. Zakres tych świadczeń zależny jest w pierwszym rzędzie od tego, jak szeroko zostaną zakreślone granice potrzeb publicznych. Potrzeby publiczne należy rozważać w dwóch aspektach – politycznym i gospodarczym. Pierwszy z nich jest w pewnym stopniu subiektywny i dość zmienny w czasie. Zależy bowiem od tego, jak daleko władza publiczna wkracza w życie gospodarcze i społeczne. Stopień jej ingerencji determinowany jest głównie

tym, w jakim zakresie dokonuje ona korekty podziału produktu społecznego poprzez podatki oraz wydatki publiczne, wprowadzając w życie idee państwa świadczącego, które jest w zasadzie równoznaczne z państwem podatkowym. Zwiększenie ciężarów podatkowych to wzrost roli państwa (innej władzy publicznej) przy równoczesnym ograniczeniu funkcjonowania mechanizmów rynkowych w procesach produkcji i wymiany, a także ograniczeniu swobody ekonomicznej (niekiedy nawet politycznej) jednostki. Wzrost opodatkowania nie zawsze prowadzi do wzrostu dochodów publicznych. Zbyt wysokie obciążenia podatkowe powodują bowiem niejednokrotnie zmniejszenie działalności gospodarczej, „ucieczki" podatkowe, a także poszukiwanie przez podatników możliwości stosowania agresywnej optymalizacji podatkowej prowadzącej często do uchylania się od opodatkowania (oszustwa podatkowe).

Podatnik jest nie tylko dostarczycielem dochodów publicznych (dochodów budżetowych), lecz także wyborcą. Jeżeli uzna on, że korzyści ze świadczeń publicznych są mniejsze niż dolegliwości związane z silnym opodatkowaniem, to będzie w wyborach parlamentarnych lub samorządowych głosował na te siły polityczne, które są zwolennikami mniejszej ingerencji władzy publicznej w życie społeczne. Ponieważ jednak nie zawsze można w sposób obiektywny ocenić skutki polityki podatkowej, zwłaszcza gdy weźmie się pod uwagę, że ciężary podatkowe mogą być w pewnym stopniu rekompensowane określonymi korzyściami związanymi z wydatkami publicznymi, względy na przyszłą ocenę władzy politycznej mogą nie stanowić dostatecznej przesłanki dla ustalenia optymalnej wielkości obciążeń podatkowych. Jest to tym bardziej możliwe, że w zasadzie nie ma takich stanów faktycznych, które ze swej natury powinny być opodatkowane lub też nie. Ta duża swoboda ustawodawcy w wyborze źródeł opodatkowania nie zawsze może być w pełni ograniczona czynnikami politycznymi, czy nawet bieżącą kontrolą społeczną wynikającą z konstytucyjnych zasad funkcjonowania społeczeństwa i państwa. Granic opodatkowania nie można zatem wytyczyć w sposób obiektywny, opierając się tylko na **kryteriach politycznych**. Należy więc poszukiwać ich głównie w **płaszczyźnie gospodarczej**.

4 Podstawowe znaczenie dla ustalenia granic opodatkowania ma odpowiedź na pytanie, jakie są w danym miejscu i czasie możliwości pokrywania potrzeb publicznych dochodami podatkowymi. Oczywiste jest, że publiczne dochody i wydatki są częścią produktu społecznego, a zatem granic opodatkowania należy szukać **w efektywności ekonomicznej systemu gospodarczego**. Są one zatem dość zmienne, uzależnione od koniunktury gospodarczej, jej wpływu na zatrudnienie, inwestycje, czy też

konsumpcję, jak również międzynarodowej wymiany gospodarczej. Dobra koniunktura nie musi jednak oznaczać wzrostu opodatkowania – zależy ono bowiem od zapotrzebowania budżetu na środki pieniężne kształtowanego głównie przez **zakres zadań publicznych**. Natomiast w przypadku konfliktu między ograniczonymi możliwościami gospodarki a potrzebami budżetu, o stopniu obciążenia podatkowego powinny decydować względy gospodarcze – **możliwości pokrywania przez gospodarkę potrzeb publicznych**. Ważne jest zatem, aby przestrzegać zasady „podatkowego" wkraczania w gospodarkę w zakresie, jaki wyznacza ekonomiczna zdolność do świadczenia podatkowego. Chodzi jednak nie tylko o samą wielkość dochodu, jaka w danym czasie może być przejęta przez budżet, lecz w co najmniej równym stopniu o to, aby „pobranie" podatkowe uwzględniało ekonomiczne zasady funkcjonowania gospodarki – **granicą opodatkowania** powinno być zatem przede wszystkim **zachowanie sprawności (wydajności) gospodarczej**, rozpatrywanej zarówno w stosunku do całej gospodarki, jak i poszczególnych podatników – w skali makroekonomicznej i mikroekonomicznej.

Przy zbyt wysokich obciążeniach podatkowych nie tylko nie jest możliwy rozwój gospodarczy, lecz także bardzo często nie jest możliwe uzyskanie zaplanowanych dochodów budżetowych.

5 Podstawowym warunkiem właściwego działania podatków w gospodarce jest ich **zgodność z zasadami funkcjonowania rynku** – zwłaszcza zaś z zasadą wolności gospodarczej i konkurencji. Wykorzystywanie podatków do oddziaływania na gospodarkę nie może oznaczać w żadnym wypadku próby „dyrygowania" nią – zastępowania mechanizmów gospodarczych interwencjonizmem państwowym. Podatki mogą być wykorzystywane jako jego instrumenty tylko pod warunkiem, że ich funkcjonowanie będzie respektowało **rynkowe mechanizmy gospodarcze**, pozostając zbieżne z nimi kierunkowo.

6 Istotne znaczenie dla prawidłowego funkcjonowania podatków w gospodarce (a nawet szerzej, danin publicznych) ma wyraźne sprecyzowanie wizji ich ekonomicznego funkcjonowania. Chodzi zwłaszcza o to, aby wprowadzenie podatku jako elementu zewnętrznego do układu mechanizmu gospodarczego pozwoliło na jego odpowiednie wkomponowanie w ten układ. Ważne jest bowiem, aby podatki niejako **automatycznie** dostosowywały się do zmiennych w czasie zjawisk gospodarczych. W ten sposób można, z jednej strony, zapewnić trwałość pokrycia potrzeb publicznych, bez konieczności ciągłego zmieniania konstrukcji podatkowych, zaś z drugiej strony, stworzyć podmiotom gospodarczym możliwość wydłużania horyzontu czasowego rachunku ekonomicznego. Podatek jest

bowiem w gospodarce rynkowej jednym z podstawowych elementów planowania gospodarczego, zaś w przypadku przedsiębiorcy, jednym z zasadniczych parametrów rachunku ekonomicznego – zmiennej zewnętrznej wpływającej na kierunek jego wyboru gospodarczego.

2. Zasada zdolności świadczenia

7 Opodatkowanie w skali mikroekonomicznej powinno być przede wszystkim zgodne z zasadą zdolności świadczenia – zdolności do zapłacenia podatku przez podmiot nim obciążony. Chociaż zasada ta wysuwana jest współcześnie na czoło prawnych zasad opodatkowania, nierzadko umieszczanych w konstytucjach poszczególnych państw, to jednak miara tej zdolności ma głównie charakter ekonomiczny. Opodatkowanie bowiem w pierwszym rzędzie ma zachować źródła podatkowe, a także mieć na względzie możliwości rozwoju gospodarczego podatnika. Realizacja opodatkowania według zdolności świadczenia powinna prowadzić do podziału ciężarów podatkowych (ciężarów publicznych) według indywidualnych możliwości świadczenia, opartych na uwzględnianiu wszystkich jej elementów zarówno osobowych, jak i przede wszystkim ekonomiczno-finansowych. Chodzi bowiem o to, aby ciężary podatkowe były rozłożone na poszczególnych członków społeczeństwa relatywnie równo, zależnie, w pierwszym rzędzie, od ich „siły" ekonomicznej.

Ważne jest, aby gospodarcza zdolność świadczenia oparta była na pewnych zobiektywizowanych miarach ekonomicznych, stosowanych jednolicie do wszystkich podmiotów podlegających opodatkowaniu, co gwarantuje jednakowe opodatkowanie podmiotów znajdujących się w takim samym położeniu gospodarczym. Jeżeli nawet w konkretnym przypadku względy socjalne (osobiste, rodzinne) mogą doprowadzić do pewnego zróżnicowania ciężarów podatkowych, to punktu wyjścia do takiego pozagospodarczego zróżnicowania należy szukać w ustaleniu ekonomicznej miary zdolności świadczenia. Powinna ona decydować o podmiotowym i przedmiotowym zakresie opodatkowania oraz o jego wysokości. Ostatecznie o ciężarze podatkowym przesądza to, w jakim stopniu podmioty stosujące prawo realizują zasadę zdolności świadczenia, jak kształtują ją administracja i sądy.

8 Zdolność świadczenia ma chronić podatników przed obciążeniem ponad granice zakreślone ekonomiczną zdolnością wytwórczą. Należy jednak wyraźnie rozdzielić **potencjalną zdolność świadczenia** (wytwórczą), która powinna być brana pod uwagę przy tworzeniu prawa podatkowego, od zdolności, jaka występuje w praktyce podatkowej. Można ją w pewnym

uproszczeniu sprowadzić do faktycznej zdolności dostarczania dochodów budżetowych związanej z zewnętrznymi oznakami potencjału gospodarczego podatnika – jego dochodem, przychodem czy też majątkiem. Dla opodatkowania obojętne jest w zasadzie, jakim sposobem podatnik osiągnął określone rezultaty gospodarcze. Dlatego też ustawodawca podatkowy nie może zmuszać podatnika do pełnego wykorzystywania jego potencjalnych zdolności – do osiągania określonych efektów gospodarczych zwiększających jego zdolność podatkową. Jednak tworząc prawo podatkowe, które w odpowiedni sposób uruchamia motywację do zwiększania wysiłków podatnika skierowanych na powiększenie dochodu, przychodu czy majątku, uzyskuje się zbliżenie rzeczywistych efektów działalności podatnika do potencjalnych możliwości. Ustalając zatem ekonomiczne granice opodatkowania, należy mieć na względzie możliwości rozwojowe gospodarki, zwłaszcza zaś indywidualne motywacje ekonomiczne. Istotne jest zwłaszcza, aby prawodawca miał na względzie nie tylko samą wysokość obciążenia podatkowego, lecz także, a może przede wszystkim, wysokość dochodu jakim dysponują członkowie danego społeczeństwa po opodatkowaniu. Przykładem mogą być współcześnie wysokie obciążenia podatkowe w krajach skandynawskich, które na ogół nie wywołują większego niezadowolenia społecznego.

9 Zdolność świadczenia odnosi się w zasadzie do **podatków bezpośrednich**, kiedy to podmiot prawny jest równocześnie podmiotem ekonomicznym, obciążonym ciężarem podatkowym. Inaczej jest jednak w przypadku podatków pośrednich, gdzie ma miejsce rozdzielenie tych podmiotów, a podmiot ekonomiczny jest w praktyce podmiotem anonimowym. Powoduje to trudności w określaniu rzeczywistych ciężarów podatkowych, a także w ustaleniu prawa do zwrotu nadpłaty podatku. W niektórych państwach prawo do zwrotu nadpłaty podatku pośredniego wiąże się jedynie z samą zapłatą podatku w innych natomiast występuje jeszcze druga przesłanka prawna do zwrotu podatku, jaką jest poniesienie ciężaru ekonomicznego podatku.

Ustalając zdolność świadczenia, należy brać pod uwagę, że podatnik obciążony jest również **podatkami pośrednimi**, które zwłaszcza w przypadku podatników o niskich dochodach mogą stanowić znaczny ciężar podatkowy. Ważne jest przy tym, że w pośrednich podatkach konsumpcyjnych obciążenie pieniężne związane jest nie z rezultatami działalności gospodarczej, lecz z wydatkami podatnika; w przypadku towarów o małej elastyczności popytu (głównie towary zaspokajające podstawowe potrzeby konsumpcyjne) zmniejszenie obciążeń podatkowych przez ograniczenie wydatków w zasadzie nie występuje, co powoduje, że – inaczej niż w po-

datkach bezpośrednich – podatnik ma ograniczone możliwości dostosowywania się do zmieniających się obciążeń daninowych.

3. Skutki ekonomiczne opodatkowania

10 Warunkiem osiągnięcia założonych celów opodatkowania jest przede wszystkim wyraźna wizja jego skutków ekonomicznych. Stanowi to zasadniczą przesłankę zmniejszenia rozbieżności pomiędzy tym, co zamierzano osiągnąć, a tym, co uzyskano. Chodzi również o trafne ustalenie wszelkich skutków gospodarczych, jakie związane są z opodatkowaniem, a więc także skutków ubocznych, które nieraz mogą być sprzeczne z założonymi celami opodatkowania. Istotne jest zwłaszcza, aby w polityce podatkowej dostrzegać wzajemne, często o charakterze zwrotnym, oddziaływanie na siebie opodatkowania i gospodarki. Poważne znaczenie z tego punktu widzenia ma elastyczność opodatkowania, jego zdolność dostosowywania się do zmieniającej się koniunktury gospodarczej. Zależy to w znacznej mierze od przedmiotu opodatkowania, a także techniki ustalania i poboru podatku.

Funkcjonowanie ogólnego podatku obrotowego, zwłaszcza zaś podatku od wartości dodanej, uzależnione jest głównie od konsumpcji, co powoduje, że podatek ten wykazuje znaczną „wrażliwość" na zmiany w koniunkturze gospodarczej, determinującej z kolei jego „wydajność" jako źródła dochodów budżetowych. Dodatkowym elementem zwiększającym elastyczność rozpatrywanego podatku, jego uzależnienie od zmian w gospodarce, jest dokonywanie jego poboru „u źródła", a więc w momencie realizacji obrotu. W ogólnym podatku obrotowym mamy bowiem do czynienia z „zamkniętym" podatkowoprawnym stanem faktycznym, kiedy to powstaje jednocześnie obowiązek i zobowiązanie podatkowe.

Podatki dochodowe są bez wątpienia mniej podatne na oddziaływanie koniunktury gospodarczej niż podatki obrotowe, chociaż wykazują znaczny stopień wrażliwości na zmiany poziomu wynagrodzeń oraz kształtowanie się bezrobocia. Najmniej podatne na wahania koniunktury gospodarczej są podatki niezwiązane bezpośrednio z gospodarką, zwłaszcza zaś te o stabilnym, względnie stałym zakresie przedmiotowym, związane z samym posiadaniem majątku (głównie podatki lokalne powiązane z posiadaniem nieruchomości gruntowych lub budynkowych).

Tworząc określony system podatkowy lub dokonując jego modyfikacji, prawodawca powinien zwracać uwagę na to, aby przy wyborze poszczególnych konstrukcji podatkowych, szczególnie zaś przedmiotu opodatkowania oraz metody wymiaru i poboru podatków, zachować odpowiednie

relacje pomiędzy podatkami wykazującymi znaczny stopień wrażliwości na wahania koniunktury gospodarczej oraz podatkami, które są mniej podatne na zmiany tej koniunktury.

Podstawowym warunkiem właściwego działania podatków w gospodarce jest ich zgodność z zasadami funkcjonowania rynku, zwłaszcza zaś z zasadą wolności gospodarczej i konkurencji. Powstaje pytanie, czy podatki powinny być **neutralne** w stosunku do gospodarki, a więc oddziaływać na nią niejako automatycznie w wyniku samego przesunięcia środków pieniężnych pomiędzy podatnikami a państwem, czy też można je wykorzystać do **celowego** na nią oddziaływania. Jest to współcześnie zagadnienie dość kontrowersyjne, zwłaszcza gdy weźmie się pod uwagę poglądy zwolenników neoliberalnej polityki gospodarczej opowiadających się za ograniczeniem interwencji w gospodarkę w zasadzie do kształtowania podaży pieniądza. Wydaje się, że podatki mogą być w pewnym zakresie wykorzystywane jako instrumenty oddziaływania na gospodarkę, pod warunkiem jednak, że ich **działanie jest zgodne z rynkowymi mechanizmami funkcjonowania gospodarki**. Nie należy jednak przeceniać oddziaływania na gospodarkę instrumentami podatkowymi i wiązać z nimi zbyt daleko idących oczekiwań. Wykorzystując podatki do przeciwdziałania bezrobociu, pobudzania procesów inwestycyjnych czy też oddziaływania na stabilizację wartości pieniądza i zapobiegania inflacji, nie należy zapominać, że główną przesłanką wprowadzania ich w życie jest **cel fiskalny**, zaś raczej wyjątkowo względy pozafiskalne (co oczywiście nie oznacza, że politykę podatkową można sprowadzać jedynie do realizacji celu fiskalnego). **Podatek może być zatem tylko jednym z instrumentów oddziaływania na gospodarkę**, którego skuteczność zależna jest od zgodności z innymi instrumentami stosowanymi przez państwo (np. instrumenty pieniężne i kredytowe, wydatki budżetowe), od właściwego doboru tych instrumentów w danym miejscu i czasie, zwłaszcza zaś od tego, na ile są one zgodne z rynkowymi mechanizmami funkcjonowania gospodarki.

Analiza ekonomiczna opodatkowania powinna być dokonywana także z uwzględnieniem wzajemnego wpływu na siebie gospodarek poszczególnych państw. Ma to istotne znaczenie zwłaszcza współcześnie w dobie globalizacji gospodarki, powstawania ponadnarodowych struktur gospodarczych swobodnego przepływu ludzi i towarów pomiędzy poszczególnymi państwami. Obecnie, kiedy większość przeszkód w międzynarodowym obiegu kapitałów, usług i technologii zostaje znoszona, różnice w opodatkowaniu występujące w poszczególnych krajach, zwłaszcza zaś wynikające z nierównego wykorzystywania podatków do oddziaływania na gospodarkę, mogą stanowić istotną przeszkodę w integracji ekonomicznej

i społecznej. Przyjęta w danym państwie polityka podatkowa może mieć zatem poważny wpływ na funkcjonowanie gospodarki także w innych państwach. Systemy podatkowe państw współczesnych wzajemnie się przenikają, co powoduje, że polityka podatkowa określonego państwa „wychodzi" poza jego granice, wpływając, nieraz bardzo istotnie, na gospodarkę innego państwa.

11 Globalizacja gospodarki powoduje, że określone podatki występują niejednokrotnie na obszarach podlegających jurysdykcji kilku, a nawet wielu państw. Państwa, w tym przypadku Polska, przy ustalaniu ich wpływu na gospodarkę, zarówno kształtowanego świadomie przez prawodawcę, jak i naturalnego wpływu wynikającego z samych mechanizmów rynkowych, powinny brać pod uwagę także politykę podatkową realizowaną w innych państwach. Chodzi zwłaszcza o obserwowaną obecnie coraz wyraźniej nasilającą się swoistą konkurencję podatkową pomiędzy państwami. Jest ona nie tylko niebezpieczna dla możliwości prowadzenia w określonym państwie samodzielnej polityki podatkowej, lecz także w istotnym stopniu zakłóca same mechanizmy funkcjonowania gospodarki oraz przynosi niejednokrotnie daleko idące zakłócenia w budżetach określonych państw.

Konkurencja podatkowa prowadzi do „fiskalnego skutku zewnętrznego" przejawiającego się we współzależności polityki podatkowej jednego państwa od polityki innego państwa (grupy państw), skutkującej wzajemnym wpływem na wielkość i produktu globalnego uzyskiwanego w tych państwach. Polityka podatkowa podporządkowana jest w tym przypadku polityce gospodarczej określonego państwa, w szczególności zaś jako istotny element konkurencji w zakresie pozyskiwania inwestycji podmiotów gospodarczych, zwłaszcza funkcjonujących w skali międzynarodowej. W wyniku takiej polityki, państwo które pozyskało inwestycje, co prawda może stracić pewne wpływy do budżetu, ale z punktu widzenia całej polityki gospodarczej z reguły zyskuje poprzez wzrost nakładów inwestycyjnych. Gorsza jest natomiast sytuacja finansowa państwa, z którego odpływają inwestycje.

Międzynarodowa konkurencja podatkowa, jako jeden z zasadniczych elementów polityki gospodarczej poszczególnych państw, nasiliła się znacznie w obecnym stuleciu (zwłaszcza zaś w ostatnich latach). Jest ona bez wątpienia znakiem obecnych czasów, w szczególności zaś nasilającej się globalizacji społecznej i gospodarczej, prowadzącej do faktycznego ograniczania suwerenności poszczególnych państw. Nie można jej oczywiście całkowicie wyeliminować, ale można w jakimś zakresie „ucywilizować" działania będące jej efektem, przyjąć w skali międzynarodowej pewne rozwiązanie prawne ograniczające jej negatywne skutki. Prace

w tym zakresie można w ostatnim czasie zaobserwować, zarówno w Unii Europejskiej, jak i w ramach Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD).

Globalizacja gospodarki powoduje w ostatecznym efekcie, jak powszechnie przyjmuje się w literaturze, konieczność zerwania z „prowincjonalnym podejściem do podatków". Dokonanie tego w drodze określonych umów i porozumień międzynarodowych jest niezwykle żmudne i czasochłonne. Chodzi tu bowiem w ostatecznym efekcie o ograniczenie suwerenności określonego państwa, której jednym z istotnych przejawów jest jego swoboda w kształtowaniu systemu podatkowego. Niewątpliwie znacznie łatwiej można zmniejszyć „prowincjonalne podejście do podatków" w ramach określonych wspólnot politycznych i gospodarczych, gdzie samo ich utworzenie wymaga zgody państw wchodzących w skład tych wspólnot na ograniczenie ich suwerenności. Dotyczy to w szczególności Unii Europejskiej, w której harmonizacja podatków odgrywa niezwykle istotną rolę. Stanowi ona bowiem jeden z zasadniczych warunków ujednolicenia prawa wewnątrz państw wchodzących w skład Unii.

Zadaniem Unii Europejskiej jest m.in., poprzez utworzenie wspólnego rynku wewnętrznego, popieranie w całej Unii **harmonijnego, zrównoważonego i stabilnego rozwoju gospodarczego oraz stabilności cen, pełnego zatrudnienia i postępu społecznego oraz wysokiego poziomu ochrony środowiska naturalnego**. Nie ulega wątpliwości, iż w polityce tworzenia prawa podatkowego polski prawodawca – szukając kompromisu pomiędzy celami fiskalnymi, gospodarczymi i społecznymi opodatkowania – musi uwzględniać także podstawowe cele, jakie legły u podstaw powołania do życia Unii Europejskiej.

W Tytule VII Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (TFUE) „Wspólne reguły w dziedzinie konkurencji, podatków i zbliżenia ustawodawstw" znajduje się rozdział 2 „Postanowienia podatkowe" (art. 110–113; dawny art. 90–93 TUE). Treść tego rozdziału ma ważne znaczenie dla kształtowania prawa podatkowego w poszczególnych państwach członkowskich, determinując w istotnym zakresie ogólne kierunki ich polityki podatkowej. Do tego nie ogranicza się jednak rola tych postanowień. Zawarte w analizowanym rozdziale przepisy art. 113 (dawny art. 93 TUE) odnoszą się bowiem bezpośrednio do określonych rodzajów podatków. Zgodnie z jego treścią, Rada uchwala przepisy **dotyczące harmonizacji ustawodawstw odnoszących się do podatków obrotowych, akcyzy i innych podatków pośrednich w zakresie, w jakim harmonizacja ta jest niezbędna do zapewnienia ustanowienia i funkcjonowania rynku wewnętrznego oraz uniknięcia zakłóceń konkurencji**.

Nb. 11

W harmonizacji podatków w Unii Europejskiej chodzi przede wszystkim o istotne zbliżenie do siebie poszczególnych systemów podatkowych. Podstawowym jej celem jest zatem – w najszerszym ujęciu – doprowadzenie do stworzenia w państwach należących do Unii takich systemów podatkowych, które nie będą ograniczały funkcjonowania rynku unijnego. Biorąc pod uwagę, iż najbardziej „wrażliwy" na funkcjonowanie gospodarki jest podatek obrotowy, poddaje się go w najszerszym zakresie procesowi harmonizacji. Natomiast w przypadku podatków bezpośrednich – podatków dochodowych i majątkowych – nakaz ich harmonizacji nie jest bezpośrednio określony w Traktacie, co nie oznacza, że podatki te nie są objęte procesem harmonizacji. Obejmuje ona również i te podatki, choć bez wątpienia nie w takim szerokim zakresie, jak to ma miejsce w przypadku podatków pośrednich. Ogólnej podstawy prawnej harmonizacji tych podatków należy szukać w postanowieniach Tytułu VII Traktatu „Wspólne reguły w dziedzinie konkurencji, podatków i zbliżenia ustawodawstw", w szczególności zaś w art. 115 (dawny art. 94 TWE), zgodnie z którym Rada uchwala dyrektywy w celu zbliżenia przepisów ustawowych, wykonawczych i administracyjnych państw członkowskich, **które mają bezpośredni wpływ na ustanowienie lub funkcjonowanie rynku wewnętrznego**. Do tego rodzaju uregulowań należy zaliczyć konstrukcje prawne podatków dochodowych (podatków od przyrostu czystego majątku) funkcjonujące w poszczególnych państwach UE, które mogą (przy odmiennym unormowaniu ich w tych państwach) w istotnym stopniu ograniczać swobodę przepływu strumieni dochodów (dywidend, odsetek, opłat licencyjnych) oraz kapitałów pomiędzy państwami do niej należącymi.

Cele opodatkowania realizowane są w określonych formach prawnych. Jest ono bowiem nie tylko zjawiskiem historycznym i ekonomicznym, lecz również prawnym. Istotne dla pojęcia podatku są zatem również jego cechy prawne.

§ 2. Cechy prawne podatku

I. Uwagi ogólne

Państwo (lub inny związek publicznoprawny) uzyskuje środki pieniężne, wykorzystując różnorodne formy prawne i organizacyjne, w tym także wynikające z jego powiązań rynkowych z innymi podmiotami. Istotą prawną podatku nie jest więc to, że podmiotem stosunków prawnych jest państwo, lecz **szczególna jego legitymacja prawna** do żądania ze strony **12**

podatnika świadczenia pieniężnego. Dla określenia cech prawnych podatku należy więc wyraźnie przeciwstawić prawno-organizacyjne formy przesuwania środków pieniężnych oparte na regułach wynikających z przepisów prawa cywilnego (prywatnego) formom opartym na regułach prawa publicznego.

Z prawnego punktu widzenia podatek należy przeciwstawić cenie – podatek nie stanowi ceny za usługę świadczoną przez państwo lub inny związek publicznoprawny. Dlatego też podatnik nie może z tytułu dokonanego świadczenia podatkowego kwestionować wydatków publicznych – wykorzystywania jego środków pieniężnych pozyskanych przez podatki. Ma natomiast prawo do ich kwestionowania, jako jednostka funkcjonująca w społeczeństwie. Legitymacją prawną kontroli wydatków publicznych są jednak ogólne zasady demokracji wynikające z ustroju politycznego danego państwa, a nie dokonane świadczenia podatkowe.

13 Podatek w swym rozwoju historycznym charakteryzował się zawsze bardzo swoistą cechą – **świadczeniem jednostki na rzecz państwa lub innego podmiotu publicznego (władcy), któremu nie towarzyszy wzajemne świadczenie.** Przybierało ono różną formę (naturalną, pieniężną), czasami oparte było na zwyczaju, a nawet nieraz miało charakter dobrowolny. W miarę upływu czasu, pozostając nadal świadczeniem jednostronnym (nieekwiwalentnym), uzyskiwało ono coraz wyraźniej formę prawną zarówno, gdy chodzi o jego stanowienie, jak i stosowanie. Chodziło bowiem o stworzenie prawnych gwarancji ochrony jednostki przed dowolnym nakładaniem świadczeń podatkowych ze strony władzy. Jednostronność świadczenia podatkowego jako stałą, historyczną cechę podatku, należy widzieć obecnie w kontekście współczesnych reguł funkcjonowania prawa podatkowego.

II. Władztwo podatkowe państwa (innego podmiotu publicznoprawnego)

14 Prawo do nakładania na określone podmioty obowiązku świadczenia pieniężnego, bez wzajemnego świadczenia ze strony państwa, wynika z władztwa państwowego (publicznoprawnego), suwerenności państwa na danym obszarze, którego przejawem jest m.in. prawo do nakładania podatków. Wynika z tego także przymusowość podatku, eksponowana często w literaturze jako jedna z głównych jego cech prawnych. Nie wydaje się to słuszne. Przymusowość jest bowiem jedną z zasadniczych cech prawa w ogóle, a nie tylko prawa podatkowego. Występuje ona nawet w prawie cywilnym, gdzie przy spełnieniu określonego świadczenia podmiot stosun-

ku prawnego może domagać się spełnienia wzajemnego świadczenia przez drugi jego podmiot, także wykorzystując środki przymusu zagwarantowane przez państwo. W prawie podatkowym sytuacja jest w gruncie rzeczy podobna, pod warunkiem, że weźmie się pod uwagę podstawową cechę podatku – obowiązek spełnienia świadczenia bez świadczenia wzajemnego. Wynika on z ustawy, która niejako zastępuje umowę cywilnoprawną. Dlatego też ustawa podatkowa musi mieć znacznie rozbudowaną treść i precyzyjny sposób uregulowania. Stosunek prawny zobowiązania podatkowego nie jest bowiem kształtowany przez strony tego stosunku, lecz bezpośrednio w samej ustawie. Także wówczas, gdy podatnik staje się już dłużnikiem wobec państwa (reprezentowanego przez organ administracji) jako wierzyciela z konkretnego stosunku zobowiązaniowego, sam stosunek zobowiązaniowy jest ściśle podporządkowany ustawie. Nie zależy on bowiem, tak jak w prawie cywilnym, od woli podmiotu uprawnionego tego stosunku, lecz od treści norm prawnych zawartych w ustawie podatkowej. Chociaż więc administracja podatkowa jest wierzycielem w stosunku zobowiązania podatkowego, występując w imieniu państwa, należy przyjąć, że w państwie prawnym powinna być ona nie tyle reprezentantem Skarbu Państwa, co podmiotem realizującym prawo podatkowe.

Treść stosunku zobowiązaniowego w prawie podatkowym kształtowana jest nie przez jego strony jako swego rodzaju kompromis pomiędzy ich interesami, lecz wynika z woli ustawodawcy. Rola obu podmiotów stosunku zobowiązaniowego sprowadza się więc w zasadzie do realizacji norm ustaw podatkowych. Przy określaniu cech prawnych podatku istotne jest zatem nie tyle samo władztwo podatkowe państwa i związany z tym przymus państwowy, który należy postrzegać głównie w płaszczyźnie politycznej, lecz **przejście podatku z faktycznego stosunku władztwa państwowego w płaszczyznę prawną –** związku pomiędzy normodawcą, a adresatem normy prawnej. Na związek ten, mający podstawowe znaczenie dla prawa podatkowego, nie zwraca się zwykle uwagi w prawie cywilnym, w którym strony, a nie prawodawca, kształtują stosunek prawny na zasadzie swobody umów i autonomii ich woli. Natomiast w prawie podatkowym normodawca poprzez regulację prawną wkracza w sposób bezpośredni w życie społeczne, formułując dla określonych sytuacji odpowiadające im zobowiązania adresatów norm, co powoduje, że stosunek zobowiązaniowy w prawie podatkowym nie jest następstwem woli podmiotu zobowiązania (podatnika), lecz występującego u niego stanu faktycznego (z reguły określonej czynności prawnej lub sytuacji gospodarczej), odpowiadającego hipotezie normy prawnej. Istnieje przy tym znaczna swoboda prawodawcy w wyborze rodzaju zjawisk społecznych, które poddawane są

opodatkowaniu. Decydujące znaczenie ma tu bowiem **wola prawodawcy**, a nie charakter, czy też istota tych zjawisk. Dlatego też powinny istnieć określone reguły prawne, głównie **reguły konstytucyjne**, ograniczające możliwości zbyt swobodnego tworzenia prawa podatkowego. Jest to tym bardziej konieczne, gdy się zważy, że obciążenia podatkowe uzależnione są głównie od przewidywanych wydatków budżetowych, które mają tendencję do wzrostu.

III. Cechy determinujące miejsce prawa podatkowego w systemie prawa

15 Przy określaniu cech prawnych podatku podstawowe znaczenie mają te z nich, które determinują miejsce prawa podatkowego w systemie prawa, określając także jego specyfikę. Cechy te powinny być równocześnie znaczące przy stanowieniu i stosowaniu prawa podatkowego.

Najważniejszą, z prawnego punktu widzenia, cechą podatku, związaną także z jego rozwojem historycznym oraz istotą ekonomiczną, jest **nakładanie** na określone podmioty przez władzę publiczną (głównie państwo) **świadczenia pieniężnego** służącego pokrywaniu potrzeb publicznych (mającego nieraz także cele uboczne), **któremu nie odpowiada wzajemne świadczenie tej władzy**. Cecha ta pociąga za sobą drugą ważną cechę podatku, wykształconą w toku jego rozwoju jako instytucji prawnej, a mianowicie że obowiązkiem świadczenia podatkowego mogą być objęte tylko te podmioty, które są **związane ze stanem faktycznym, z jakim ustawa łączy obowiązek podatkowy**.

Wskazane cechy stanowią punkt wyjścia dla dalszych rozważań zawartych w tej części pracy, a poświęconych miejscu prawa podatkowego w systemie prawa, strukturze systemu prawa podatkowego, konstytucyjnym podstawom opodatkowania, a także jego stosowaniu ze szczególnym uwzględnieniem źródeł prawa podatkowego i jego wykładni.

Rozdział II. Prawo podatkowe w systemie prawa

Literatura: *E. Blumenstein*, System des Steuerrechts, Zürich 1971; *I. Czaja-Hliniak* (red.), Nauka prawa finansowego po I dekadzie XXI wieku. Księga pamiątkowa dedykowana Profesorowi Apoloniuszowi Kosteckiemu, Kraków 2012; *W. Dawidowicz*, Wstęp do nauk prawno-administracyjnych, Warszawa 1974; *M. Goetel*, *M. Lemonnir* (red.), Instytucje prawa cywilnego w konstrukcji prawnej podatków, Warszawa 2011; *H. Haller*, Zur Problematik eines rationales Steuersystems, Kiel 1965; *Z. Radwański*, Problemy metodologiczne dogmatyki prawa cywilnego, [w:] Zagadnienia metodologiczne prawoznawstwa, Wrocław 1982; *A. Stelmachowski*, Wstęp do teorii prawa cywilnego, Warszawa 1984; *tenże*, Zarys teorii prawa cywilnego, Warszawa 1998; *A. Wasilewski*, Kodyfikacja prawa administracyjnego, Warszawa 1988; *J. Wróblewski*, Metody logiczno-językowe w prawoznawstwie, [w:] *A. Łopatka* (red.), Metody badania prawa, Wrocław 1973; *Z. Ziembiński*, Metodologiczne zagadnienia prawoznawstwa, Warszawa 1974; *tenże*, Problemy podstawowe prawoznawstwa, Warszawa 1980.

§ 1. Przedmiot i metoda regulacji w prawie podatkowym

I. Uwagi ogólne

Trudności w zakreśleniu granic poszczególnych gałęzi prawa wynikają **16**
przede wszystkim z różnorodności stosunków społecznych podlegających regulacji prawnej, a także ich znacznej zmienności. Jest to szczególnie widoczne w okresach zasadniczych przekształceń ustroju politycznego i gospodarczego, kiedy dochodzi do podstawowych zmian zarówno w przedmiocie regulacji prawnej, jak i jej metodzie, prowadzących do zmian zakresu regulacji prawnej zaliczanej do jednej gałęzi prawa, jak i przechodzeniem regulacji zaliczanych dotychczas do jednej gałęzi prawa w obszar regulacji objętej inną gałęzią.

Biorąc pod uwagę znaczny stopień umowności kryteriów podziału prawa na gałęzie, jak i płynność granic samych obszarów regulacji prawnej

zaliczanych do poszczególnych gałęzi prawa, rodzi się pytanie o sens takiego podziału, zwłaszcza zaś o jego znaczenie dla praktyki funkcjonowania prawa. Wydaje się, że tak jak nie należy traktować podziału prawa na gałęzie zbyt rygorystycznie, przywiązując do niego nadmierną wagę, tak też nie powinno się z niego całkowicie rezygnować, traktując go jedynie w kategoriach historycznych. Można bowiem, dokonując podziału prawa, wskazać zarówno na elementy wspólne dla całego systemu, jak i na cechy specyficzne charakteryzujące instytucje prawne danej gałęzi. Jest to przydatne przy tworzeniu i stosowaniu prawa, gdyż wychodząc od podstawowych zasad i reguł właściwych dla prawa w ogóle, można uwzględniać także zasady i reguły ukształtowane w obrębie instytucji zaliczanych do określonej gałęzi prawa. Sam podział prawa na gałęzie ma bowiem przede wszystkim sens wtedy, gdy przynosi praktyczne skutki w dziedzinie funkcjonowania prawa, jak również, co się z tym w pewnym stopniu wiąże, wpływa na procesy badawcze oraz edukację prawniczą.

Ważne jest, aby podział prawa na gałęzie odbywał się przy przyjęciu istotnych kryteriów, wskazujących na podobieństwa i różnice poszczególnych instytucji prawnych. Zaliczane do danej gałęzi instytucje powinny obejmować w miarę szeroki zakres stosunków społecznych i być pomiędzy sobą wyraźnie powiązane węzłem jedności podmiotowej lub przedmiotowej. Dlatego też należy krytycznie ocenić nadmierne rozdrabnianie klasyfikacyjne systemu prawa – tworzenie znacznej ilości gałęzi prawa – w sytuacji gdy pewne zespoły instytucji prawnych z powodzeniem można zakwalifikować do jednej gałęzi. Ma to również ujemny wpływ na proces dydaktyczny, w którym często gubi się podstawowe cechy właściwe dla prawa w ogóle, koncentrując się w wielu przypadkach na samej analizie aktów normatywnych zaliczanych do wyodrębnionej, głównie ze względów dydaktycznych, gałęzi prawa.

17 Wyodrębnienie w określonym systemie danej gałęzi powinno przede wszystkim następować wówczas, gdy ułatwia stosowanie prawa – wskazuje kierunki rozstrzygnięć w danej sprawie, opartych nie tylko na regułach i zasadach właściwych dla prawa w ogóle, lecz także na regułach i zasadach specyficznych dla danej gałęzi prawa. Niekiedy, w sytuacji podstawowych przeobrażeń politycznych i gospodarczych, może dojść do wydzielenia się z określonej gałęzi prawa nowych gałęzi, które w zasadniczo odmiennych warunkach ustrojowych wykazują na tyle istotne odrębności, że ze względów praktycznych wymagają usamodzielnienia. Taka sytuacja ma miejsce w przypadku **prawa finansowego**, które uległo w Polsce istotnym przekształceniom, prowadzącym m.in. do coraz wyraźniejszego wyodrębniania się z niego **prawa bankowego** – przechodzącego w znacznej

mierze w obszar regulacji cywilnoprawnej, oraz **prawa podatkowego** – tworzącego odrębną gałąź prawa – charakteryzującą się właściwymi dla niej zasadami tworzenia i stosowania prawa oraz przedmiotem i metodą regulacji prawnej.

II. Przedmiot regulacji prawnej w prawie podatkowym

18 Przedmiot i metoda regulacji prawnej są najczęściej stosowanymi kryteriami podziału prawa na gałęzie. Pomimo ich umowności i pewnej kontrowersyjności, kryteria te mogą być wykorzystywane dla wskazania cech danej gałęzi decydujących o możliwości jej wyodrębnienia w ramach systemu prawa, a także przesądzających o jej miejscu w tym systemie.

Przez **przedmiot regulacji** prawnej rozumie się najczęściej rodzaj stosunków społecznych normowanych przez prawo. Stosunki społeczne to, w najszerszym ujęciu, tego rodzaju związki pomiędzy określonymi podmiotami, w których zachowanie jednego z nich oddziałuje na sprawy drugiego. Prawo podatkowe ma za swój przedmiot stosunki społeczne należące do szeroko rozumianych zjawisk ekonomicznych. Są to ekonomiczne stosunki podziału środków pieniężnych pomiędzy ogółem, reprezentowanym przez państwo lub inny związek publicznoprawny, oraz jednostkami. Ich źródłem jest władztwo państwowe, a nie komercyjne stosunki podziału wynikające z praw ekonomicznych rządzących produkcją i wymianą. Dlatego też stosunki społeczne w prawie podatkowym charakteryzują się swoistymi tylko dla nich cechami, decydującymi o wyodrębnieniu tego prawa w ramach określonego systemu prawa. Państwo (lub inny związek publicznoprawny), które zawsze występuje w tych stosunkach, ma prawo żądania od innego podmiotu świadczenia pieniężnego bez wzajemnego świadczenia ze swojej strony. Ta najbardziej istotna cecha prawna podatku (zob. *Nb. 14*) – określana nieraz jako swoisty fenomen tego prawa – wskazuje na specyfikę prawa podatkowego i jego miejsce w systemie prawa. Ma ona także podstawowe znaczenie dla tworzenia prawa podatkowego i jego stosowania.

19 **Stosunki społeczne** regulowane normami prawa podatkowego powstają, istnieją lub też wygasają na tle przesuwania środków pieniężnych od podmiotu, który je uzyskał w związku z prowadzoną przez siebie działalnością lub w inny sposób wszedł w ich posiadanie, na rzecz państwa (lub innego podmiotu publicznoprawnego). Sytuacje, które rodzą obowiązek określonego zachowania się tych podmiotów, są w przypadku prawa podatkowego w zasadzie, poza pewnymi mało znaczącymi wyjątkami, sytuacjami gospodarczymi. Związane są one mocno ze **sferą obrotu**

prawnego. Normy prawa podatkowego nie regulują jednak stosunków społecznych dotyczących wzajemnego oddziaływania podmiotów uczestniczących w obrocie, lecz stosunki pomiędzy państwem a podmiotami obciążonymi obowiązkiem świadczeń pieniężnych na jego rzecz. Obowiązek ten ma swoje źródło wyłącznie w prawie podatkowym, powołującym do życia stosunki społeczne, które tylko jemu zawdzięczają swoje istnienie. Będą to zatem **stanowione (tetyczne) stosunki społeczne**. Nie są to bowiem naturalne więzi społeczne, które przez regulację prawną stają się stosunkami prawnymi, lecz **więzi powstające z woli prawodawcy**, który wkracza w sferę stosunków majątkowych określonych podmiotów, wyznaczając im obowiązek zachowania się ustalonego przez prawo. O opodatkowaniu pewnych zjawisk społecznych nie decydują te zjawiska „same z siebie", ze swej istoty czy logiki, lecz przesądza o tym wola prawodawcy. Dlatego też nie ma w zasadzie bliższych związków pomiędzy zjawiskami społecznymi, które mogą lub powinny być opodatkowane, co powoduje, że granic tych zjawisk nie powinno się rozszerzać w procesie stosowania prawa ponad to, co zostało przyjęte w ustawach podatkowych. Z tego względu należy zaliczyć prawo podatkowe – podobnie jak prawo karne – do tych gałęzi prawa, w których tworzenie i stosowanie prawa powinny być od siebie dość wyraźnie rozgraniczone. W szczególności podmiot stosujący prawo nie może „uzupełniać" lub „poprawiać" ustawodawcy podatkowego.

20 Związek przedmiotu regulacji prawnej ze stosunkami społecznymi w sferze gospodarczej powoduje **istotne powiązania prawa podatkowego z prawem cywilnym**. Powiązania te nie dotyczą jednak samego przedmiotu regulacji prawnej, który jest tu zasadniczo odmienny, biorąc pod uwagę różne stosunki prawne regulowane przez prawo podatkowe i prawo cywilne. Związki obu gałęzi prawa wynikają natomiast – najszerzej ujmując – z ich funkcjonowania w obszarze zjawisk gospodarczych w szerokim tego słowa znaczeniu. Wydaje się, że trudno znaleźć tak daleko idące powiązania pomiędzy prawem publicznym i prywatnym, jak w przypadku tych dwóch gałęzi prawa. Zrozumienie tych związków stanowi jeden z najważniejszych warunków właściwego stanowienia i stosowania prawa podatkowego.

21 Normy prawa podatkowego regulują stosunki społeczne pomiędzy państwem (innym podmiotem publicznoprawnym) a jednostką, związane z nieekwiwalentnym przesuwaniem środków pieniężnych pomiędzy tymi podmiotami. Tego rodzaju stosunki nie występują w innych gałęziach prawa, co powoduje, że **przedmiot regulacji można uznać za podstawowe kryterium dla określenia tego prawa**, zwłaszcza zaś ustalenia jego miejsca w systemie prawa. Równocześnie przesądza on o stosowanej w tym

prawie metodzie regulacji prawnej. Ważne jest przy tym, że prawodawca nie ma tu możliwości wyboru metody regulacji prawnej – metoda administracyjnoprawna czy też cywilnoprawna – jak to ma miejsce w większości gałęzi prawa, lecz ze względu na fakt nieekwiwaletności świadczenia podatkowego może być tu stosowana **wyłącznie administracyjnoprawna metoda regulacji**. Biorąc jednak pod uwagę, że o stosowaniu tej metody decyduje przedmiot regulacji prawnej, jak również fakt występowania jej w szerokim zakresie także w innych gałęziach prawa zaliczanych do prawa publicznego, stanowi ona przy określaniu prawa podatkowego kryterium pomocnicze.

III. Administracyjnoprawna metoda regulacji w prawie podatkowym

Prawo podatkowe należy do prawa publicznego, a więc do tej grupy **22**
gałęzi prawa, w których dominuje interes społeczny. Metodą regulowania stosunków społecznych w tym prawie jest metoda administracyjnoprawna, oparta na władztwie i podporządkowaniu. Stosunek zobowiązaniowy charakteryzuje się tu nierównorzędnością, a więc podległością jednego podmiotu tego stosunku drugiemu, wynikającą z władztwa podatkowego państwa. Inaczej bowiem nie mogłoby dojść do skutku świadczenie podatnika na rzecz państwa bez wzajemnego świadczenia.

Powstanie stosunku zobowiązaniowego pomiędzy podatnikiem i państwem nie jest następstwem woli podmiotu zobowiązanego, lecz wystąpienia u niego stanu faktycznego, odpowiadającego hipotezie normy prawnej. Państwo poprzez regulację prawną wkracza bezpośrednio w życie społeczne, stanowiąc określone obowiązki adresatów norm prawnych. Realizacja tych obowiązków prowadzi do powstania stosunku zobowiązaniowego o charakterze jednostronnym, w którym podmiot zobowiązany (podatnik) nie jest równocześnie uprawnionym, zaś podmiot uprawniony (organ administracji reprezentujący państwo) nie jest jednocześnie podmiotem zobowiązanym. Istotne jest także, że możliwości przymusowego realizowania zobowiązania podatkowego wynikają wprost z samej ustawy i są w zasadzie niezależne od woli organu administracji, który podobnie jak podatnik podlega w tym względzie normom ustawowym.

Obowiązek świadczenia podatkowego (a także ewentualnej przymuso- **23**
wej realizacji) powstaje wówczas, gdy w określonym przypadku związany z danym podmiotem stan faktyczny wyczerpuje znamiona podatkowoprawnego stanu faktycznego uregulowanego w ustawie. Wtedy to następuje konkretyzacja obowiązku podatkowego co do podmiotu i wy-

sokości – przekształcenie go w zobowiązanie podatkowe. Zgoda stron stosunku zobowiązaniowego na jego powstanie oraz zakres nie ma tu znaczenia. **Kształtowany jest on** bowiem nie przez strony stosunku zobowiązaniowego – podatnika i organ administracji – lecz **przez prawodawcę**. Obydwa podmioty stosunku zobowiązaniowego podporządkowane są w jednakowym stopniu normom ustaw podatkowych, a ich rola w procesie stosowania prawa sprowadza się w zasadzie do realizacji tych norm. Autonomia woli stron stosunku zobowiązaniowego i możliwości jego swobodnego kształtowania, tak charakterystyczne dla cywilnoprawnej metody regulacji prawnej, nie odgrywają w prawie podatkowym żadnej roli.

24 **Przedmiot i metoda regulacji w prawie podatkowym mają podstawowe znaczenie dla określenia specyfiki prawa podatkowego.** Splot przedmiotu oraz metody regulacji, jakie występują w tym prawie, doprowadziły do wzajemnego przenikania się i przeplatania cech, właściwych dla znacznie różniących się od siebie gałęzi prawa – **prawa cywilnego** i **prawa administracyjnego**. Połączone na gruncie prawa podatkowego dają one nowe instytucje prawne, znacznie różniące się od tych, które spotyka się w obu wymienionych gałęziach, co stwarza podstawę do traktowania prawa podatkowego jako samodzielnej gałęzi prawa. Ponieważ jednak prawo podatkowe nie zawsze uważane jest w Polsce za samodzielną gałąź prawa, lecz niekiedy uznaje się je za część składową prawa finansowego, rozważania o jego miejscu w systemie prawa należy rozpocząć od związków prawa podatkowego z prawem finansowym.

§ 2. Prawo podatkowe a prawo finansowe

I. Historyczne związki prawa podatkowego z prawem finansowym

25 Prawo podatkowe zaliczane było w Polsce do prawa finansowego. Nie zawsze zresztą wyodrębniało się je jako szczegółowy system (podsystem) tego prawa. Do początku lat 80. XX w. uznawano prawo podatkowe za część składową prawa budżetowego. Zagadnienie związków prawa podatkowego z prawem finansowym należy rozpatrzyć w co najmniej dwóch płaszczyznach – historycznej oraz współczesnej.

26 W okresie dominacji społecznej własności środków produkcji oraz centralnego sterowania gospodarką zakres prawa finansowego był bardzo rozległy. Obejmował on bowiem, obok klasycznej działalności państwa w sferze finansów publicznych – działalności budżetowej i podatkowej – także

gospodarkę finansową przedsiębiorstw państwowych, jak również działalność bankową oraz ubezpieczeniową. Uzasadnione było także w tych warunkach ustrojowych zaliczanie prawa podatkowego do prawa budżetowego. Rola podatków sprowadzała się bowiem wówczas głównie do zasilania budżetu środkami pieniężnymi, i to z reguły pochodzącymi od państwowych jednostek organizacyjnych. Nie występowały tu zatem, tak istotne w gospodarce rynkowej, problemy związane z oddziaływaniem opodatkowania na gospodarkę oraz z ukształtowaniem właściwych relacji prawnych pomiędzy państwem a jednostką obciążoną świadczeniami podatkowymi. Państwo uzyskiwało bowiem środki pieniężne, posługując się podatkami w zasadzie w ramach własności państwowej (i zrównanej z nią własności spółdzielczej), zaś rola podatków w gospodarce była istotnie ograniczona przez możliwości bezpośredniego oddziaływania państwa na gospodarkę w drodze kształtowania cen, płac, czy też kredytów bankowych. Ograniczona rola podatków uzasadniała zaliczenie prawa podatkowego do prawa budżetowego w szerokim ujęciu, a więc obejmującego swym zakresem nie tylko normy regulujące strukturę i zakres budżetu, procedurę, kontrolę i sprawozdawczość budżetową oraz budżetowe wydatki, lecz także normy dotyczące dochodów budżetowych (głównie normy prawa podatkowego). Nie ulega wątpliwości, że w warunkach gospodarki rynkowej normy prawa podatkowego nie mogą być zaliczane do prawa budżetowego.

27 Szeroki zakres zjawisk społecznych, jaki był normowany w Polsce poprzez prawo finansowe, powodował istotne trudności w precyzyjnym określeniu jego granic (przy użyciu powszechnie stosowanych kryteriów klasyfikacyjnych). Przedmiotem regulacji były tu bowiem różnorodne stosunki społeczne zarówno pomiędzy państwem a jednostką, jak i pomiędzy podmiotami państwowymi (lub szerzej publicznymi), zaś obok administracyjnoprawnej metody regulacji prawnej występowała w nim również w dość szerokim zakresie metoda cywilnoprawna. W tej sytuacji można było określić prawo finansowe głównie w sposób opisowy, przyjmując, że jest to prawo publiczne, w którym dominuje interes społeczny, zaś normy tego prawa regulują zjawiska posługiwania się przez państwo pieniądzem – jego gromadzeniem, i rozdziałem – w celu realizacji zadań państwa.

Przedstawione pojęcie prawa finansowego oparte było w zasadzie na pojęciu finansów publicznych. Można bowiem przyjąć w pewnym uproszczeniu, że do prawa finansowego w takim rozumieniu należało zaliczyć te normy, które regulują stosunki społeczne w sferze finansów publicznych, polegające na gromadzeniu i podziale publicznych zasobów pieniężnych oraz dokonywaniu operacji tymi zasobami. Przy takim określeniu prawa

finansowego zacierały się granice pomiędzy ekonomicznymi i prawnymi elementami finansów publicznych. Charakterystyczne jest, że prawo finansowe było w procesie dydaktycznym (wykłady i podręczniki akademickie) łączone zwykle z finansami pod wspólną nazwą „finanse i prawo finansowe". Brak wyraźnego rozgraniczenia problematyki prawnej i ekonomicznej finansów publicznych prowadził w rezultacie do zubożenia ich warstwy prawnej, zarówno w badaniach naukowych jak i, co jest z tym związane, w nauczaniu prawa. Prawo finansowe postrzegane więc było jako dość nietypowa gałąź prawa, zdominowana przez problematykę ekonomiczną, w której rzadko występowały problemy typowe dla innych gałęzi. Podejmowane niekiedy przez naukę ambitne próby stworzenia generalnych regulacji odnoszących się do całego prawa finansowego były z góry skazane na niepowodzenie, zważywszy daleko idące zróżnicowanie szczegółowych systemów tego prawa. Na prawo finansowe składały się bowiem w miarę samodzielne i zwarte podsystemy, które często wykazywały większe powiązania prawne z innymi gałęziami prawa niż pomiędzy sobą. Wydaje się więc, że prawo finansowe, jeżeli uznaje się je obecnie za jedną gałąź prawa, co praktycznie występuje jedynie w przypadku procesu dydaktycznego, można uznać za „luźną federację" szczegółowych systemów prawnych, które łączy tylko to, że ich normy regulują stosunki społeczne ze sfery finansów publicznych. Istotne dla ustalenia zakresu prawa finansowego jest także, iż w okresie zasadniczych przekształceń ustrojowych i gospodarczych Polski następuje wyraźne zawężenie tej regulacji, co wiąże się głównie z tworzeniem systemu prawa właściwego dla gospodarki rynkowej.

II. Współczesne powiązanie prawa podatkowego z prawem finansowym

28 Obecnie doszło już do praktycznego wyeliminowania z obszaru prawa finansowego regulacji dotyczącej gospodarki finansowej przedsiębiorstw państwowych (podlegają one, co do zasady, tej samej regulacji co inne podmioty gospodarcze), a także do znacznego ograniczenia unormowań publicznoprawnych w dziedzinie prawa bankowego, w którym coraz szerzej stosuje się regulacje oparte na metodzie cywilnoprawnej. Prawo bankowe wyraźnie zaczyna się dzielić na bankowe prawo publiczne oraz bankowe prawo prywatne. Powstaje wreszcie pytanie o aktualne relacje pomiędzy prawem finansowym a prawem podatkowym.

29 Prawo podatkowe, jak już wskazywano, reguluje ekonomiczne stosunki podziału środków pieniężnych pomiędzy państwem a jednostkami, co

bez wątpienia daje podstawę do zaliczenia ich do stosunków społecznych w sferze finansów publicznych. Przyjmując za *Richardem A. Musgravem* (jednym z najbardziej znanych przedstawicieli nauki finansów), że finanse publiczne spełniają obecnie trzy podstawowe funkcje – alokacyjną, dystrybucyjną i stabilizacyjną – oczywiste jest, że dla realizacji tych funkcji wykorzystywane są również podatki. Bezsporne jest zatem, że ustalając i realizując politykę finansową organy państwa posługują się podatkami łącznie z innymi instrumentami tej polityki, dobierając je w zależności od założonego celu oraz sposobu jego realizacji. Bliskie są zwłaszcza powiązania w tym względzie pomiędzy polityką podatkową i polityką budżetową. Wysokość środków pieniężnych niezbędna do zaspokajania potrzeb publicznych poprzez budżet wpływa bowiem na kierunki polityki podatkowej. Istotne w tej mierze jest również, czy potrzeby zbiorowe zaspokajane są bezpośrednio poprzez budżet, czy też system ulg i zwolnień podatkowych. Można bowiem na przykład wydatki państwa na cele wyższej użyteczności publicznej finansować albo poprzez dotacje z budżetu, albo też wykorzystując do tego celu instytucję ulg lub zwolnień podatkowych.

Polityka legislacyjna w prawie podatkowym jest bez wątpienia częścią polityki finansowej państwa, i w tej mierze występują daleko idące związki pomiędzy prawem podatkowym a innymi szczegółowymi systemami prawa finansowego. Nieco inaczej jest jednak wówczas, gdy chodzi o technikę i procedurę legislacyjną, a także samo stosowanie prawa podatkowego.

Prawo podatkowe charakteryzuje się **swoistą techniką prawną**, dość **30**
daleko odbiegającą od techniki stosowanej przy tworzeniu norm prawa finansowego. Regulacje podatkowe oparte są na właściwym tylko temu prawu, jednorodnym zestawie elementów konstrukcyjnych, określających przede wszystkim podmiot podatku, jego przedmiot i podstawę opodatkowania (ulgi i zwolnienia podmiotowe oraz przedmiotowe), jak również stawki podatkowe. Poza ustawami regulującymi poszczególne podatki (szczegółowe prawo podatkowe) system ten tworzą ustawy odnoszące się do wszystkich podatków (ogólne prawo podatkowe). Struktura systemu prawa podatkowego jest wyraźnie zarysowana, a zakres jego regulacji – poszczególne zagadnienia ujęte w ustawach podatkowych – jest dość stabilny, stanowiąc wyraz historycznego rozwoju. System ten ma zatem w gruncie rzeczy **powiązania z prawem finansowym** jedynie poprzez funkcje i zadania finansów publicznych. Tworzy on jednak własne specyficzne stany faktyczne, niewystępujące ani w prawie finansowym, ani też w innych gałęziach prawa, co wielokrotnie, w różnych aspektach, będzie jeszcze rozważane w tej pracy. Także powiązania tych stanów z **konstytu-**

cyjnymi zasadami funkcjonowania prawa występują w prawie podatkowym z nasileniem rzadko spotykanym w innych gałęziach. Można przyjąć, że jego tworzenie i stosowanie wymaga permanentnej konfrontacji z Konstytucją, zwłaszcza zaś z konstytucyjną zasadą państwa prawnego. W sumie prawo podatkowe ma wyraźnie sprecyzowane reguły tworzenia i stosowania niezależne od prawa finansowego jako całości, a także swoiste w stosunku do innych gałęzi prawa.

31 System prawa podatkowego tworzy **spójne kompleksy norm**, regulujące właściwe temu prawu stosunki społeczne, według pewnych generalnych założeń wykształconych w jego historycznym rozwoju, co daje podstawy do traktowania go jako **samodzielnej gałęzi prawa**. Istotne z tego punktu widzenia jest także, że charakteryzuje się on również właściwymi dla siebie regułami stosowania prawa, zaś normy z innych gałęzi mogą być stosowane w prawie podatkowym jedynie wówczas, gdy dane zagadnienia nie są rozstrzygnięte przez to prawo. Należy przy tym zwrócić uwagę, że w procesie stosowania prawa podatkowego częściej sięga się po normy prawa administracyjnego, konstytucyjnego lub cywilnego, niż prawa finansowego. W praktyce podmiot stosujący to prawo zwykle nie konfrontuje jego norm z prawem finansowym, gdyż nie ma to większego znaczenia dla rozstrzygnięcia określonej sprawy podatkowej.

§ 3. Prawo podatkowe a prawo administracyjne

I. Związki prawa podatkowego z administracyjnym prawem ustrojowym

32 Prawo podatkowe jako prawo publiczne, ma daleko idące związki z prawem administracyjnym, z którego się wywodzi. Powszechność opodatkowania w państwach demokratycznych o gospodarce rynkowej wymagała jednak odpowiedniego rozbudowania regulacji prawnych. Nie wystarczyły tu regulacje w ramach prawa administracyjnego, jako prawa publicznego, w którym interes ogólny ma pierwszeństwo przed interesem indywidualnym – w przypadku kolizji musi mu ustąpić. Prawo podatkowe, pozostając ze swej istoty prawem publicznym, traci stopniowo związki z prawem administracyjnym, pogłębiając coraz bardziej powiązania z prawem prywatnym – prawem handlowym i prawem cywilnym.

Wspólnym elementem prawa podatkowego i prawa administracyjnego jest administracyjnoprawna metoda regulacji stosunków społecznych. Najdalej idące związki między tymi gałęziami dotyczą **administracyjne-**

go prawa ustrojowego, normującego problematykę organów administracji – ich tworzenie, strukturę wewnętrzną oraz wzajemne relacje pomiędzy nimi. Normy prawne regulujące funkcjonowanie organów administracji podatkowej tworzone są według zasad właściwych dla wszelkich organów administracji. Dotyczy to w szczególności takich zagadnień, jak pojęcie organu, jego kompetencji i form prawnych działania, stosunek służbowy w administracji, hierarchiczne podporządkowanie organów administracji, czy też prawo obowiązujące wewnątrz jej struktur organizacyjnych.

W obszarze prawa ustrojowego prawo podatkowe albo opiera swoje konstrukcje na wypracowanych w prawie administracyjnym regułach tworzenia i funkcjonowania struktur administracyjnych, albo też odsyła do odpowiednich instytucji prawa administracyjnego. Daleko idące związki pomiędzy prawem podatkowym i prawem administracyjnym występują także w zakresie postępowania przed organami administracji.

II. Związki prawa podatkowego z formalnym i materialnym prawem administracyjnym

Formalne prawo podatkowe, regulujące ustalanie, wymiar i pobór na- **33**
leżności podatkowych, **należy do rodziny procedur administracyjnych**. Model stosowania prawa podatkowego zakłada stan nierównorzędności podmiotów stosunków proceduralnych, w których dominuje wola organu administracji – jego władcze działanie decyduje o ukształtowaniu treści stosunku prawnego. Ma on bowiem kompetencje do wiążącego ustalenia prawnych konsekwencji określonych faktów w stosunku do podmiotów wskazanych przez prawo, najczęściej podmiotów obciążonych obowiązkiem podatkowym. Istotne jest przy tym, że **organ administracji występuje** w procesie stosowania prawa podatkowego **w podwójnej roli** – jest podmiotem materialnoprawnego stosunku zobowiązaniowego, a równocześnie podmiotem kształtującym sytuację prawną podatnika lub innego podmiotu w drodze jednostronnego, władczego jej określenia. Orzeka on bowiem, czy w przypadku danego stanu faktycznego występują działania lub zdarzenia, z którymi prawo podatkowe wiąże określone skutki dla powstania obowiązku podatkowego oraz ustalenia treści zobowiązania podatkowego, a także jego realizacji. Istnieją jednak dość ważne różnice pomiędzy postępowaniem podatkowym a postępowaniem administracyjnym, wynikające głównie z treści materialnego prawa podatkowego.

Rozstrzygnięcie sprawy podatkowej wymaga z reguły ustalenia zdarzeń **34**
i działań, najczęściej gospodarczych, ważnych z punktu widzenia podatkowoprawnego stanu faktycznego unormowanego w ustawie podatkowej.

W stosowaniu prawa podatkowego zasadniczego znaczenia nabiera ustalenie konsekwencji prawnych stwierdzonego stanu faktycznego, co uważane jest za klasyczne dla sądowego stosowania prawa. Stąd też istotną rolę odgrywa tu, podobnie jak w przypadku sądowego stosowania prawa, odtworzenie przeszłości jako podstawy do kształtowania przyszłych stosunków prawnych – ustalenia następstw prawnych faktów uznanych za udowodnione na podstawie obowiązujących norm prawnych. W większości przypadków stosowania prawa administracyjnego chodzi natomiast o regulowanie stanów mających nastąpić w przyszłości, a prawo pełni tu funkcję jednego z elementów kształtowania przyszłych stanów.

Istotne znaczenie ma również to, że w procesie stosowania prawa podatkowego nie zawsze występuje klasyczna dla prawa administracyjnego metoda rozstrzygania indywidualnej sprawy **w drodze decyzji administracyjnej**. Uzależnione jest to w pierwszym rzędzie od techniki ustalania należności podatkowej. W przypadku zastosowania wymiaru podatkowego dokonywanego przez organ administracji wydawana jest klasyczna decyzja administracyjna. Jeżeli jednak obowiązek takiego ustalenia ciąży na płatniku lub podatniku, co w polskim systemie podatkowym zaczyna być regułą, organ podatkowy wydaje decyzję określającą należność podatkową jedynie wtedy, gdy kwestionuje obliczenie podatku przez płatnika lub samoobliczenie podatkowe dokonane przez podatnika (wymiar kontrolny).

35 Materialne prawo podatkowe różni się w istotny sposób od prawa administracyjnego, będąc poprzez swą treść bardzo mocno związane z prawem cywilnym. Treść materialnego prawa podatkowego decyduje o jego specyfice, przesądzając o tym, iż jest to prawo publiczne determinowane w znacznej mierze instytucjami prawa prywatnego, zwłaszcza zaś prawa cywilnego.

§ 4. Prawo podatkowe a prawo cywilne

36 Prawo podatkowe wykazuje daleko idące związki z prawem cywilnym (a nawet szerzej z prawem prywatnym) zarówno w procesie jego tworzenia, jak i przede wszystkim stosowania. Tworząc konstrukcje poszczególnych podatków oraz ogólne prawo podatkowe, normodawca powinien uwzględniać istniejący porządek prawny związany z gospodarką, głównie zaś zwracać uwagę, aby prawo podatkowe nie prowadziło do daleko idących ograniczeń w funkcjonowaniu instytucji cywilnoprawnych. Ograniczenia te prowadzą bowiem w ostatecznym efekcie do braku możliwości realizacji celów prawa podatkowego. Funkcjonowanie tego prawa zależ-

ne jest bowiem w istotnym stopniu od obrotu, przychodu, czy też dochodu osiąganych przez poszczególne podmioty gospodarcze w drodze wykorzystywania instytucji prawa cywilnego.

37 Przedmiot prawa podatkowego związany jest z reguły ze zjawiskami ze sfery obrotu prawnego, co stanowi główną przyczynę powiązań pomiędzy tą gałęzią prawa a prawem cywilnym. Obrót prawny, jak wiadomo, odbywa się poprzez wykorzystywanie instytucji cywilnoprawnych. W rezultacie zastosowań prawa cywilnego powstaje z reguły u uczestników obrotu przychód, dochód, zysk, czy też majątek, co z kolei stanowi tworzywo przy konstruowaniu określonych podatków. Można w pewnym uproszczeniu przyjąć, że **skutkiem realizacji norm prawa cywilnego jest najczęściej powstanie stanów faktycznych rodzących obowiązek podatkowy**. Związki przedmiotowe obu tych gałęzi dotyczą nie tyle stosunków społecznych, które oczywiście wykazują pomiędzy sobą zasadnicze różnice, lecz obiektu, przedmiotu w sensie fizycznym. Prawo cywilne bowiem normuje organizację i instrumenty obrotu prawnego, mając za swój przedmiot stosunki społeczne pomiędzy uczestnikami tego obrotu, i to oparte na zasadzie swobody umów i autonomii woli stron, podczas gdy przedmiotem prawa podatkowego są stosunki społeczne pomiędzy uczestnikami obrotu i państwem, oparte na władztwie i podporządkowaniu. Wykorzystując administracyjnoprawną metodę regulacji, prawo podatkowe ingeruje – niejako z zewnątrz – w strefę stosunków cywilnoprawnych, dla dokonania podziału środków pieniężnych pomiędzy państwem a podmiotami stosunków społecznych tworzonych na gruncie prawa cywilnego. Istnieją bowiem wyraźne różnice w celach regulacji prawa podatkowego i cywilnego.

Można przyjąć w uproszczeniu, że w prawie cywilnym chodzi o interesy prywatne, a w podatkowym o interes ogółu, co oznacza, że prawo cywilne w swym „programowaniu norm" koncentruje się na zachowaniu porządku prawnego i pewności prawa, zaś podatkowe kieruje się zasadą sprawiedliwości opodatkowania wyrażającą się w jego powszechności i równości. Należy przy tym zwrócić uwagę, że o regulacji w prawie podatkowym, inaczej niż w innych gałęziach prawa, nie decydują w pierwszym rzędzie przesłanki prawne (np. organizacja obrotu prawnego i jego bezpieczeństwo w prawie cywilnym), lecz względy gospodarcze i społeczne. Dlatego też tak istotnego znaczenia nabiera w tym prawie rzeczywisty przebieg zjawisk życia gospodarczego związanych z opodatkowaniem, przy przesunięciu na dalszy plan zagadnień formalnoprawnych towarzyszących tym zjawiskom.

38 Jednym z podstawowych warunków odpowiedniego stosowania prawa podatkowego jest właściwe oddzielenie zagadnień podatkowych od cy-

wilnoprawnych przy analizie stanów faktycznych związanych z opodatkowaniem. Chodzi jednak nie tylko o to, aby zachować cele prawa podatkowego, lecz również o prawidłową analizę określonej rzeczywistości gospodarczej z punktu widzenia zawartych w niej elementów publicznoprawnych (prawa podatkowego). Prawa podatkowego nie należy bowiem stosować jednostronnie, tylko z punktu widzenia interesów fiskalnych państwa, gdyż prowadzi to do **ograniczeń w funkcjonowaniu instytucji cywilnoprawnych w życiu gospodarczym**. Prawidłowe stosowanie prawa podatkowego wymaga zatem nie tylko dobrej znajomości reguł i zasad prawnych, na jakich jest ono oparte, lecz także znajomości podstawowych zasad funkcjonowania prawa cywilnego.

Specyfika prawa podatkowego, determinująca jego miejsce we współczesnych systemach prawnych, związana jest nie tyle z prawem administracyjnym, z którego historycznie się wywodzi, co **z prawem prywatnym** – prawem cywilnym i prawem handlowym. Prawo podatkowe w stopniu niespotykanym w innych gałęziach prawa **funkcjonuje na pograniczu prawa publicznego** i **prawa prywatnego**. Zbliżone jest ono bowiem w dziedzinie prawa ustrojowego i procedury do prawa administracyjnego, natomiast przy konstruowaniu podatkowoprawnego stanu faktycznego wykorzystuje w szerokim zakresie instytucje prawa cywilnego i prawa handlowego – przejmując je w pełni lub też modyfikując dla własnych potrzeb. Współcześnie zaobserwować można znaczną „prywatyzację" prawa podatkowego, zwłaszcza gdy chodzi o opodatkowanie podmiotów gospodarczych. W prawie podatkowym dostrzec można nie tylko specyficzne dla niego kategorie prawne i swoistą logikę w zakresie jego tworzenia i stosowania; funkcjonowanie prawa podatkowego opiera się też coraz wyraźniej na podstawowych zasadach występujących w określonym porządku prawnym, szczególnie zaś na zasadach unormowanych w Konstytucji RP.

39 Przedmiot i metoda regulacji prawnej mają podstawowe znaczenie przy określeniu prawa podatkowego, zwłaszcza przy jego gałęziowym wyodrębnieniu. Wskazują one na jego miejsce w systemie prawa – zwłaszcza na związki z innymi gałęziami prawa – a także cechy specyficzne. Najdalej idące **powiązania** – ważne dla stanowienia i stosowania prawa – wykazuje prawo podatkowe **z prawem administracyjnym** i **cywilnym**. Powiązania te mają istotne znaczenie nie tylko w płaszczyźnie zewnętrznej – usytuowania prawa podatkowego w ramach całego systemu prawa – lecz także wywierają znaczny wpływ na strukturę wewnętrzną systemu prawa podatkowego.

Rozdział III. System prawa podatkowego i jego struktura

Literatura: *W. Aprath*, Zur Lehre von steuerlichen Tatbestand, Köln 1958; *P. Borszowski*, Określenia nieostre i klauzule generalne w prawie podatkowym, Warszawa 2017; *A. Choduń*, *S. Czepita* (red.), W poszukiwaniu dobra wspólnego. Księga jubileuszowa Profesora Macieja Zielińskiego, Szczecin 2010; *A. Gomułowicz*, Zasada sprawiedliwości podatkowej, Warszawa 2001; *M. Kalinowski*, Rodzaje podatków i ich klasyfikacja oraz systemy podatkowe, [w:] *L. Etel* (red.), System Prawa Finansowego, t. III, Prawo daninowe, Warszawa 2010; *C. Kosikowski* (red.), Prawo skarbowe i prawo finansowe. Szkoły i uczniowie. Księga dedykowana pamięci Profesora Jerzego Lubowickiego, pod redakcją Cezarego Kosikowskiego, Białystok 2013; *A. Kostecki*, Elementy konstrukcji instytucji podatkowych, [w:] System instytucji prawno-finansowych PRL, Wrocław 1985; *tenże*, Teorie podatkowego stanu faktycznego w zachodnioeuropejskiej doktrynie prawa podatkowego, [w:] System podatkowy. Zagadnienia teoretycznoprawne, Łódź 1992; Księga jubileuszowa Profesora dr. Leona Kurowskiego. Podstawowe zagadnienia prawa finansowego i polityki finansowej w Polsce w latach 1989–1997, Warszawa 1998; *R. Mastalski*, Tworzenie prawa podatkowego a jego stosowanie, Warszawa 2016; *S. Wronkowska*, *M. Zieliński*, Problemy i zasady redagowania tekstów prawnych, Warszawa 1993; *J. Wróblewski*, Teoria racjonalnego tworzenia prawa, Wrocław 1985; *tenże*, Zasady tworzenia prawa, Warszawa 1989; *Z. Ziembiński*, Metodologiczne zagadnienia prawoznawstwa, Warszawa 1974.

§ 1. System podatkowy i zasady jego tworzenia

I. Uwagi ogólne

System stanowi, najszerzej ujmując, ogół elementów wzajemnie ze **40**
sobą powiązanych i od siebie uzależnionych, tworzących pewną całość. Postrzegany z zewnątrz jest pewną zamkniętą całością powiązaną węzłem jedności podmiotowej lub przedmiotowej, natomiast wewnątrz systemu występują różne elementy składające się na jego strukturę. System prawa, w najogólniejszym ujęciu, to w założeniu swym pełne i uporządkowane

unormowanie określonych dziedzin życia społecznego. W przypadku prawa podatkowego chodzi o wzajemnie ze sobą powiązane normy, które regulują stosunki społeczne pomiędzy państwem a jednostką, związane z nieekwiwalentnym przesuwaniem środków pieniężnych pomiędzy tymi podmiotami. Podatek nie może być jednak rozpatrywany tylko w płaszczyźnie prawnej, gdyż jego oddziaływanie w życiu społecznym jest znacznie szersze. Dlatego też w doktrynie oraz praktyce opodatkowania znacznie częściej używa się określenia **system podatkowy** niż **system prawa podatkowego**. Pojęcia te nie są tożsame. Przede wszystkim nie wszystkie normy prawne regulujące problematykę opodatkowania zaliczane są do prawa podatkowego. Przykładem mogą być regulacje z zakresu prawa karnego skarbowego czy też egzekucji (przymusowej realizacji należności podatkowych), należące do innych gałęzi prawa (prawa karnego, prawa administracyjnego). Jeszcze istotniejsze jest to, że system podatkowy, jako ogół podatków obowiązujących w danym państwie, ma złożony charakter wiążący się z różnorodnością jego celów – **politycznych**, **gospodarczych** i **społecznych**, co powoduje, że nie można utożsamiać go tylko z systemem prawa podatkowego.

41 Pojęcie systemu prawa podatkowego będzie przydatne głównie wtedy, gdy przedmiotem rozważań jest jego miejsce w systemie prawa oraz struktura wewnętrzna – wzajemne powiązanie poszczególnych aktów prawnych oraz norm zawartych w tych aktach. Natomiast system podatkowy jako pojęcie szersze związany jest przede wszystkim z generalnymi założeniami stanowienia i stosowania prawa, które powinny uwzględniać złożoność instytucji podatku.

II. Czynniki kształtujące system podatkowy

42 Przyjmując, że system oznacza wewnętrznie spójny układ elementów charakteryzujących się określoną strukturą, trudno zawsze uznawać ogół podatków obowiązujących w określonym miejscu i czasie za system w pełnym tego słowa znaczeniu. Podatki bowiem, jakie obowiązują w danym państwie, stanowią efekt historycznego ich rozwoju, a także zachodzących w tym państwie, zmian politycznych, gospodarczych i społecznych niekiedy także występujących poza jego granicami (np. kształtowanie w określonym zakresie polskiego systemu podatkowego przez prawo unijne).

W rezultacie wpływu różnorodnych czynników na kształt obowiązującego systemu podatkowego trudno nieraz znaleźć w tym systemie „myśl przewodnią", jako pewne spoiwo łączące te podatki w uporządkowaną całość. Niejednokrotnie bowiem wprowadza się w życie nowe podatki, utrzymując

podatki wcześniej obowiązujące. W rezultacie często powstaje swego rodzaju „konglomerat" podatkowy, a nie system. Wynika to głównie z faktu, że system podatkowy jest ważnym elementem życia społecznego i na jego stan wpływają różnorodne czynniki związane z funkcjonowaniem społeczeństwa. Motywy wprowadzania w życie nowych podatków mogą być bowiem zróżnicowane. Nie zawsze chodzi jedynie o zaspokajanie wzrastających wydatków budżetowych. Często u podstaw zmian systemu podatkowego mogą leżeć przesłanki ekonomiczne związane z polityką wzrostu gospodarczego, strukturalnych zmian gospodarki, stabilizacji pieniądza lub też przesłanki społeczne (socjalne) związane z realizacją zasady sprawiedliwości podatkowej. Nie bez znaczenia dla kształtu obowiązującego systemu jest dostosowywanie go do możliwości funkcjonowania w danym społeczeństwie, mierzonych zarówno zdolnością podatników do wypełniania nałożonych na nich obowiązków proceduralnych (np. w zakresie samoobliczenia podatkowego), jak i zdolnością „świadczenia usług" podatkowych przez administrację, jak wreszcie świadomością podatkową. Chodzi zwłaszcza o właściwą ochronę prawną podatników oraz precyzyjne i przejrzyste ukształtowanie ich stosunków z administracją podatkową. Jest to ważne zwłaszcza wówczas, gdy następuje radykalna zmiana systemu podatkowego związana z zasadniczymi przekształceniami ustrojowymi i gospodarczymi, co nakazuje nie tylko daleko idące przekształcenie rozwiązań prawnych, lecz także odpowiednie ukształtowanie społecznej świadomości podatkowej.

W ostatnim czasie coraz większego znaczenia nabiera dostosowywanie systemu podatkowego danego kraju do standardów międzynarodowych oraz globalizacji gospodarczej i społecznej występującej we współczesnym świecie. W państwach należących do Unii Europejskiej treść prawa podatkowego kształtowana jest wreszcie w znacznym stopniu przez prawo unijne – prawo pierwotne i prawo wtórne. Chodzi nie tylko o normy tego prawa odnoszące się bezpośrednio do prawa podatkowego, lecz także o wszelkie postanowienia prawa unijnego związane z funkcjonowaniem rynku wewnętrznego Unii Europejskiej, a także odnoszące się do ochrony podstawowych praw człowieka w płaszczyźnie unijnej. Już bowiem od początku funkcjonowania prawa unijnego przedmiotem jego zainteresowania była jednostka, najpierw w aspekcie gospodarczym, związanym z celami integracji ekonomicznej Wspólnot, później jednak w coraz szerszym zakresie prawo to zmierzało do ochrony podstawowych praw człowieka, m.in. poprzez zasadę skutku bezpośredniego prawa unijnego oraz innych praw chroniących jednostkę jako obywatela Unii. Wśród tych praw istotną rolę odgrywa prawo własności, z którym prawo podatkowe pozostaje w ścisłym związku.

Niezmiernie ważne przy tworzeniu systemu podatkowego jest, aby opodatkowanie nie było rozpatrywane jedynie z instrumentalnego i technicznego punktu widzenia, lecz by twórcy systemu podatkowego dostrzegali rolę podatków w społeczeństwie i wpływ na nie przekształceń, które mają miejsce w określonym miejscu i czasie. Z drugiej jednak strony, złożoność polityczna, gospodarcza i społeczna świata współczesnego, zwłaszcza zaś istotne zróżnicowanie interesów określonych grup społecznych, prowadzi do znacznego skomplikowania systemu podatkowego wynikającego w istotnym stopniu ze swego rodzaju „rozwarstwienia władztwa podatkowego". Pozyskanie władzy podatkowej staje się bowiem jednym z zasadniczych atrybutów władzy w ogóle, o którą zabiega wiele ośrodków decyzyjnych, co w ostatecznym efekcie prowadzi do tego, że opodatkowanie nie zawsze realizuje ogólne interesy społeczne, a coraz częściej służy realizacji celów tych grup społecznych, które dysponują silną władzą polityczną i ekonomiczną.

43 Wskazane uwarunkowania nie oznaczają, że system podatkowy tworzony jest bez przyjmowania pewnych ogólniejszych założeń dotyczących funkcjonowania podatków w życiu społecznym i gospodarczym, że jest on całkowicie zdeterminowany czynnikami zewnętrznymi. Przemawiają jednak za tym, aby system podatkowy rozważać w dwóch niejako płaszczyznach – historycznej i postulatywnej. Dlatego też, zgodnie z panującymi poglądami, należy mówić o dwóch systemach podatkowych – **systemie historycznym**, na który składa się ogół podatków obowiązujących w danym państwie, oraz **systemie racjonalnym**, niejako modelowym, opartym na pewnych generalnych przesłankach opodatkowania (zasadach) uwzględniających aspekty polityczne, ekonomiczne, socjalne oraz prawne podatków.

Zasadniczym problemem jest, w jakim stopniu historyczny system podatkowy może i powinien być oparty na wskazaniach naukowych leżących u podstaw racjonalnego systemu podatkowego, oraz na ile politycy mogą i chcą uwzględniać te postulaty nauki. Istotne w tej mierze jest również, czy kształtowanie danego systemu podatkowego odbywa się w krajach o ugruntowanym porządku politycznym i gospodarczym oraz wysokiej społecznej świadomości podatkowej, gdzie cele opodatkowania mogą być rozpatrywane w dłuższej perspektywie, czy też w krajach będących w okresie radykalnych zmian ustrojowych, powodujących znaczny wpływ sytuacji bieżącej na kształt systemu podatkowego. Historyczny system podatkowy stanowi swego rodzaju **kompromis** pomiędzy systemem racjonalnym a uwarunkowaniami politycznymi i gospodarczymi występującymi w czasie jego tworzenia lub zmian. Istnieją jednak pewne generalne założenia systemu racjonalnego, wynikające z zasad funkcjonowania

państw demokratycznych o gospodarce rynkowej, które powinny być zawsze uwzględniane przy konstruowaniu systemu podatkowego. Założenia te wynikają z celów fiskalnych, gospodarczych i społecznych opodatkowania oraz jego technicznoprawnych uwarunkowań, czyli możliwości ujęcia założonych celów opodatkowania w formach właściwych dla prawa i przy uwzględnieniu obowiązującego porządku prawnego.

III. Fiskalne cele opodatkowania

Pierwotnym celem opodatkowania jest, poza pewnymi wyjątkami, **uzyskiwanie środków pieniężnych niezbędnych dla pokrycia potrzeb publicznych**. 44

Nie oznacza to jednak, że cele fiskalne opodatkowania, związane z samą istotą podatku, mogą zdominować system podatkowy. Jego konstrukcja powinna bowiem zmierzać do swego rodzaju kompromisu pomiędzy celami fiskalnymi, gospodarczymi i społecznymi (socjalnymi) opodatkowania.

Cele fiskalne opodatkowania uzależnione są głównie od **wydatków budżetu państwa**, te zaś z kolei od tego, na ile państwo ingeruje w życie gospodarcze i społeczne. Chodzi w największym uproszczeniu o rolę państwa w gospodarce oraz relacje pomiędzy władzą a jednostką. Można przyjąć, że rozstrzygnięcia o wydatkach państwa mają w znacznej mierze charakter polityczny, co stwarza niebezpieczeństwo preferowania w systemie podatkowym jego celów fiskalnych. Bardzo rozbudowane wydatki budżetowe mogą powodować nie tylko trudności w uzyskiwaniu środków pieniężnych niezbędnych do ich realizacji, lecz także znacznie ograniczać podstawowe zasady gospodarki rynkowej i ukształtować niewłaściwe relacje pomiędzy państwem i jednostką. Istotne dla kształtu systemu podatkowego jest także, w jakim stopniu potrzeby zbiorowe zaspokajane są bezpośrednio przez państwo, a w jakim przez inne wspólnoty – samorządowe, religijne czy rodzinne – przejmujące od budżetu finansowanie celów publicznych. 45

Zmiany systemu podatkowego, zwłaszcza ich częstotliwość, uzależnione są przede wszystkim od tego, na ile podatki są elastyczne, reagujące niejako automatycznie na zmiany gospodarcze i dostosowujące do nich wielkość dochodów budżetowych. Chodzi o to, aby przyjęte w danym systemie konstrukcje podatkowe były tworzone z myślą o **możliwościach długotrwałego pokrywania potrzeb budżetowych z odpowiednim uwzględnieniem społecznej świadomości podatkowej**. Bardzo istotne z punktu widzenia racjonalnego systemu podatkowego jest także rozpatrywanie jego celów fiskalnych łącznie ze skutkami gospodarczymi. 46

IV. Gospodarcze cele opodatkowania

47 Rozwój gospodarczy, jak już pisano (zob. *Nb. 4*), nie jest możliwy przy zbyt wysokich podatkach. Mogą one, w sytuacji gdy wysokość obciążeń podatkowych nie jest dostosowana do efektywności gospodarki, niszczyć źródła podatkowe. Prowadzi to w ostatecznym efekcie do niezrealizowania założonych celów fiskalnych.

Podstawowym warunkiem właściwego funkcjonowania systemu podatkowego jest wyraźnie sprecyzowana wizja skutków gospodarczych, jakie towarzyszą opodatkowaniu. Chodzi zarówno o celowe wykorzystywanie podatków do oddziaływania na gospodarkę, jak również w nie mniejszym stopniu o analizę ich wpływu na gospodarkę wówczas, gdy podatki realizują cele fiskalne i socjalne. Urzeczywistnianie tych celów może bowiem wywoływać określone zakłócenia w funkcjonowaniu mechanizmów rynkowych gospodarki. Będą one możliwe do ujawnienia i ewentualnej korekty jedynie wtedy, gdy system podatkowy zostanie stworzony z pełną świadomością jego związków z gospodarką. Gospodarcze cele opodatkowania zostały bliżej przedstawione przy omawianiu zagadnień ekonomicznych opodatkowania (§ 1, rozdział I).

V. Społeczne cele opodatkowania

48 Społeczne (socjalne) cele systemu podatkowego powinny być realizowane z myślą o **racjonalnym dopasowaniu interesów publicznych i interesów prywatnych**. Opodatkowanie bowiem ma służyć w pierwszym rzędzie zaspokajaniu dobra wspólnego. Podatników nie można zatem traktować jedynie jako podmiotów, które dostarczają dochodów budżetowych. Należy ich widzieć w szerszym kontekście socjalnym jako członków danego społeczeństwa, reprezentujących często różne interesy grupowe (np. rolnicy, pracownicy, pracodawcy, wolne zawody), których opodatkowanie nie może pogłębiać, lecz powinno zmierzać do znalezienia pomiędzy nimi rozsądnego kompromisu. Istotne jest także, aby system podatkowy kształtowany był z uwzględnieniem społecznej świadomości podatkowej, a więc odczuć społecznych, jakie temu towarzyszą, jak również, aby jego twórcy przewidywali możliwe reakcje społeczne z tym związane.

49 Świadomość może mieć różnorodne znaczenie poczynając od społecznego jej rozumienia (np. świadomość narodowa), po ujęcie w kategoriach psychologicznych. Tu przyjmuje się najprostsze jej rozumienie jako zdolność zdawania sobie sprawy z otaczającej rzeczywistości. W tym przy-

padku chodzi głównie o świadomość podmiotów tworzących i stosujących prawo – organów władzy, administracji, podatników i innych podmiotów uczestniczących w tworzeniu i stosowaniu prawa, zdających sobie sprawę czym jest świadczenie podatkowe, jakie jest jego miejsce w obowiązującym porządku prawnym oraz jak wpływa na gospodarkę.

W przypadku podmiotów tworzących prawo niezwykle istotne jest, aby miały one, co niestety nie często występuje, świadomość co do integralnych związków pomiędzy tworzeniem a stosowaniem prawa. Chodzi w szczególności o rozstrzygnięcie, na ile prawo może być sformułowane tak jednoznacznie i precyzyjnie, aby jego stosowanie sprowadzało się głównie do literalnego odczytania norm prawnych zawartych w przepisach, na ile zaś powinno być ono elastyczne, „otwarte" i „dopełniane" w trakcie jego stosowania. W przypadku prawa podatkowego (inaczej niż prawa prywatnego) sama jego istota, zwłaszcza zaś wymogi, jakie powszechnie stawiane są co do sposobu formułowania tekstu przepisów prawa, głównie zaś konieczność „pełnego" opisania stanu faktycznego podlegającego opodatkowaniu, ograniczają możliwości dynamicznego, twórczego, przynajmniej w porównaniu z prawem prywatnym, stosowania tego prawa. Nie oznacza to jednak całkowite wykluczenie takich możliwości, uzależnione przede wszystkim od stopnia świadomości podatkowej prawodawcy. Chodzi głównie o świadomość co do tego, które konstrukcje prawne należy ściśle sformułować, które zaś mogą być bardziej elastycznie ukształtowane (np. w ogólnym prawie podatkowym). W szczególności twórcy prawa podatkowego powinni mieć świadomość, czy elastyczność konstrukcji prawnych możliwa do uzyskania w procesie stosowania prawa pozostaje w zgodzie z zasadą legalizmu oraz pewności prawa i jego bezpieczeństwa, tak ważnych w prawie podatkowym, jako prawie ingerencyjnym.

Nie ulega wątpliwości, że świadomość podatkowa powinna swym zakresem obejmować zarówno ekonomiczne, jak i prawne aspekty opodatkowania, biorąc nawet pod uwagę, że w ostatecznym efekcie przesądza o niej prawo. Jak jednak pokazuje polska praktyka, tworzenie prawa odbywa się często z niedostatecznym ich uwzględnieniem, a nawet całkowitym pominięciem, zwłaszcza zaś gdy chodzi o ekonomiczne aspekty opodatkowania. Niejednokrotnie również wypowiedzi polityków, czy też reprezentantów różnych grup interesów na temat wzajemnych relacji pomiędzy opodatkowaniem, a gospodarką cechują się jednostronnością i daleko idącymi uproszczeniami. Podjęcie dyskusji z tym wypowiedziami wymaga ukształtowania społecznej świadomości podatkowej dotyczącej ekonomicznych aspektów opodatkowania, niezbędnej do elastycznego stosowania prawa podatkowego, zwłaszcza w przypadku skomplikowanych procesów gospo-

darczych. Biorąc równocześnie pod uwagę jak wiele czynników, często trudnych do uchwycenia w momencie tworzenia prawa kształtuje związki pomiędzy podatkami a gospodarką. Ostateczne ich ukształtowanie następuje w procesie stosowania prawa, zdeterminowanego jednak w stopniu niespotykanym w innych gałęziach prawa, przez jego tworzenie.

Niezależnie od wskazanej roli świadomości podatkowej dotyczącej związków podatków z gospodarką, świadomość podatkowa kształtowana jest przede wszystkim przez prawo. Prawo, co oczywiste, nie działa w próżni. Musi być ono dostosowane do realnych możliwości jego funkcjonowania w określonym społeczeństwie i w określonym czasie. Dotyczy to zwłaszcza prawa podatkowego, które powołuje do życia sztuczne, stanowione stosunki społeczne, inaczej niż prawo prywatne, regulujące jedynie ramy prawne stosunków społecznych istniejących już w życiu codziennym. Świadomość społeczna jest tu zatem niejako naturalna, w znacznym stopniu niezależna od prawodawcy. W prawie podatkowym jest ona natomiast kształtowana głównie przez prawodawcę i dopiero po pewnym czasie od wprowadzenia w życie określonych rozwiązań prawnych, zaczyna się utrwalać społeczna świadomość podatkowa. Prawodawca jednak nie tylko ją kreuje, ale również powinien dostosować wprowadzane rozwiązania prawne do istniejącej już świadomości podatkowej, zwłaszcza zaś, gdy stara się tworzyć takie prawo, które będzie prawem „otwartym", odchodzącym od klasycznego pozytywizmu prawniczego. Taki kształt prawa podatkowego jest szczególnie uzasadniony w tych wszystkich przypadkach, gdy ma ono daleko idące powiązania z gospodarką, w tym z gospodarką globalną wkraczającą poza obszar danego państwa.

Radykalnym zmianom polskiego systemu podatkowego po 1989 r. nie towarzyszy odpowiednia świadomość podatkowa. Dyskusje wokół podatków zdają się wskazywać, że społeczna świadomość podatkowa jest w dalszym ciągu niezbyt wysoka, a w każdym razie nie gwarantuje należytego wpływu społeczeństwa na opodatkowanie. Chodzi przede wszystkim o zrozumienie roli i miejsca podatków we współczesnym państwie demokratycznym o gospodarce rynkowej, zarówno przez tworzących prawo podatkowe (zwłaszcza parlamentarzystów i przedstawicieli rządu), jak i stosujących to prawo (głównie administrację, ale także sądy), wreszcie samych podatników.

50 W powszechnym odczuciu społecznym podatki są skomplikowane, mało zrozumiałe dla przeciętnego podatnika, stanowiąc „wiedzę tajemną" wykorzystywaną w sposób jednostronny przez władzę publiczną dla uzyskania jak największych przychodów budżetowych. Odczucie to pogłębiane jest przez różnorodne, sprzeczne ze sobą wypowiedzi polityków,

którzy wielokrotnie powtarzają jednostronne, ogólnikowe opinie na temat podatków świadczące albo o braku podstawowej wiedzy podatkowej, albo też (jak to ma miejsce w wielu innych przypadkach) o podporządkowaniu ich treści interesom partyjnym. Jednostronność argumentacji podatkowej widoczna jest również w stanowisku określonych grup podatników (pracodawców, przedstawicieli związków zawodowych, przedsiębiorców itp.), a także, zwłaszcza w okresie wprowadzania istotnych zmian podatkowych w argumentacji prezentowanej przez lobbystów. Wskazane zjawiska powodują, że główną przesłanką dyskusji na tematy podatkowe jest „zwycięstwo za wszelką cenę", a nie znalezienie właściwego rozstrzygnięcia. Dotyczy to zarówno sporów parlamentarnych, sporów przedstawicieli rządu (niezależnie od tego jakie partie polityczne sprawują władzę) i parlamentu, jak wreszcie sporów pomiędzy lobbystami reprezentującymi różne grupy interesów.

W opisanej sytuacji podatnik, zwłaszcza drobny podatnik niekorzystający ze specjalistycznej pomocy prawnej czuje się zagubiony, a jego świadomość podatkowa jest w rzeczywistości niewielka. Jej brak pogłębia to, że polski prawodawca (nie tyko podatkowy) nie uwzględnia należycie systemowego tworzenia prawa. Często prawo kształtowane jest doraźnie pod wpływem bieżących wydarzeń (zwłaszcza zaś w ostatnich latach), co w przypadku prawa podatkowego przejawia się w przyjmowaniu nowych lub zmianie istniejących konstrukcji prawnych głównie pod wpływem stanu finansów publicznych, a więc tworzeniem ich jedynie z punktu widzenia realizacji celów fiskalnych opodatkowania, z niewielkim uwzględnianiem społecznej świadomości podatkowej. W efekcie prawodawca podatkowy stara się rozwiązać rodzące się problemy poprzez ciągłą nowelizację ustaw podatkowych, zaś podmioty stosujące prawo często niestety także sądy administracyjne, ograniczają się w rozwiązywaniu powstających problemów podatkowych, głównie do formalizmu prawniczego i ścisłego trzymania się jedynie „litery prawa", a więc nie wychodzą w zasadzie poza obręb wąsko rozumianego pozytywizmu prawniczego. W tej sytuacji nie ma miejsca na elastyczne stosowanie prawa w trudnych przypadkach związanych ze skomplikowanymi zjawiskami gospodarczymi, nie mówiąc już o negocjacjach prawniczych, nawet w wąskim zakresie możliwym do zastosowania na gruncie prawa publicznego, w tym przypadku prawa podatkowego.

Wzrost świadomości podatkowej, tak koniecznej obecnie, może chociaż w pewnym zakresie pozwolić na w miarę obiektywną ocenę obowiązującego sytemu podatkowego. Jest on także warunkiem racjonalnego prowadzenia dyskusji społecznych i politycznych związanych z opodatkowa-

niem, nie wyłączając pewnych kontrowersyjnych zagadnień dotyczących możliwości rozwiązywania niektórych sporów podatkowych w drodze negocjacji prawniczych. Konieczne jest do tego jednak istotne poszerzenie świadomości podatkowej prawodawcy oraz podmiotów publicznych i podatników stosujących prawo podatkowe. Chodzi w najszerszym ujęciu o to, aby w Polsce jako państwie demokratycznym o gospodarce rynkowej uzyskać pewne minimum świadomości podatkowej porównywalnej do świadomości społeczeństw o utrwalonych, funkcjonujących od lat, systemach podatkowych. Jest to niezbędne dla wyjścia w prawie podatkowym poza wąsko pojęty pozytywizm prawny, dokonanie próby pewnego, w granicach obiektywnych możliwości, „otwarcia" systemu prawa podatkowego, zwłaszcza w przypadkach, gdy w polu interpretacji tego prawa znajdują się nie tylko normy prawa krajowego, lecz także prawa międzynarodowego i unijnego.

51 Realizacja celów społecznych systemu podatkowego związana jest bardzo mocno z **zasadą sprawiedliwości opodatkowania**. Jednym z podstawowych warunków akceptacji przez społeczeństwo ciężarów podatkowych jest przekonanie członków danego społeczeństwa, **że sprawiedliwość opodatkowania jest rzeczywiście realizowana**. Od tego uzależnione jest w znacznej mierze, przy odpowiednim stopniu świadomości podatkowej, społeczne „przyzwolenie" na podatek – akceptacja ciężarów podatkowych przez podmioty nimi obciążone – co z kolei daje jego uprawomocnienie polityczne, przybierające w płaszczyźnie prawnej postać legalności opodatkowania. Konieczność przestrzegania zasady sprawiedliwości podatkowej jest więc bezsporna, co jednak nie oznacza, że istnieją jednolite poglądy co do sposobu jej realizacji. Musi być ona bowiem rozpatrywana w kontekście sprzeczności interesów społecznych, z czego na ogół zdaje sobie sprawę współczesny prawodawca. Wydaje się, że idei sprawiedliwości opodatkowania należy szukać przede wszystkim w konstytucji, w szczególności w przyjętych tam zasadach kształtowania stosunków pomiędzy jednostką a państwem. Chodzi bowiem o to, aby sprawiedliwość z płaszczyzny aksjologicznej i etyczno-socjalnej została przeniesiona na grunt normatywny – znalazła swój wyraz w systemie prawa. Jej realizacja w systemie podatkowym powinna stanowić rozwinięcie odpowiednich norm konstytucyjnych.

52 Sprawiedliwość podatkowa przejawia się głównie w **powszechności i równości opodatkowania**. Powszechność opodatkowania oznacza, że podatek powinien spoczywać na wszystkich – wszyscy muszą się przyczyniać do pokrywania wspólnych potrzeb. Nie przeczą temu ulgi i zwolnienia podatkowe, gdyż powszechność należy łączyć z ustaleniem właściwej

miary opodatkowania, tak aby rozkład ciężarów podatkowych był uzależniony od zdolności gospodarczej podatnika.

Powszechność opodatkowania oznacza ponadto, że wszystkie podmioty są tak dalece opodatkowane, jak określają to ustawy podatkowe, bez względu na pozaprawne kryteria pochodzenia, rasy czy też religii. Jednocześnie wysokość tych obciążeń powinna się mieścić w granicach zakreślonych przez potrzeby finansowe państwa.

Ze sprawiedliwością opodatkowania związana jest jego **równość**. Można przyjąć, że równość opodatkowania oznacza właściwe rozłożenie ciężaru podatkowego, odpowiednio do zasady zdolności świadczenia, uważanej współcześnie za jedną z najważniejszych zasad podatkowych.

53 Zasada zdolności świadczenia postuluje podział ciężarów podatkowych według indywidualnej zdolności, uwzględniającej zarówno czynniki ekonomiczno-finansowe, jak i socjalne podmiotu opodatkowanego, tak by w efekcie doprowadzić do **relatywnej równości opodatkowania**. Miara tej zdolności ma głównie charakter ekonomiczny, dlatego też jej bliższe omówienie zostało dokonane przy przedstawianiu ekonomicznych zagadnień opodatkowania (zob. *Nb. 3–8*). W tym miejscu należy zwrócić uwagę, że przy kształtowaniu systemu podatkowego może powstawać niebezpieczeństwo zwiększania obciążeń podatkowych ponad ekonomiczne możliwości podatników, związane ze wzrostem publicznej działalności państwa. Niebezpieczeństwu temu powinna zapobiegać kontrola społeczna nad działalnością władzy, w tym także parlamentu. Bardzo ważne, z punktu widzenia socjalnych aspektów zdolności świadczenia, jest ustalenie racjonalnych granic pomiędzy publicznym i prywatnym zaspokajaniem potrzeb i odpowiednie dopasowywanie indywidualnych korzyści ze świadczeń publicznych do możliwości ponoszenia ciężarów podatkowych.

VI. Technicznoprawne oraz proceduralne uwarunkowania tworzenia prawa podatkowego

54 Cele fiskalne, gospodarcze i społeczne (socjalne) systemu podatkowego powinny być kształtowane z uwzględnieniem technicznoprawnych aspektów opodatkowania – możliwości ujęcia ich w formach właściwych dla prawa, z uwzględnieniem treści całego systemu prawa. Chodzi zwłaszcza o respektowanie podstawowych zasad ustroju politycznego i gospodarczego zawartych w Konstytucji RP, a także zasad funkcjonowania gospodarki uregulowanych w prawie cywilnym.

W państwach należących do Unii Europejskiej niezbędne jest uwzględnienie nie tylko krajowego porządku prawnego, lecz także całego porządku

prawnego, funkcjonującego na ich obszarze. W szczególności chodzi o porządek prawny tworzony przez prawo krajowe, międzynarodowe prawo publiczne oraz prawo unijne. Istotny jest także dobór odpowiedniej **techniki prawnej** (**techniki podatkowej**). W celu ujęcia zjawisk gospodarczych związanych z opodatkowaniem w formach właściwych dla prawa, technika podatkowa musi posługiwać się pewną schematyzacją, co może powodować trudności w precyzyjnym określeniu w języku prawnym stanów faktycznych podlegających opodatkowaniu.

Dla osiągnięcia założonych celów opodatkowania, zwłaszcza zaś uzyskania odpowiedniej akceptacji społecznej przyjętych rozwiązań prawnych, niezbędny jest nie tylko dobór odpowiedniej techniki prawodawczej, lecz także wcześniejsze zastosowanie właściwej procedury tworzenia prawa.

55 Coraz większego znaczenia nabiera współcześnie **procedura legislacyjna** stosowana przy tworzeniu prawa podatkowego. Przywiązuje się obecnie duże znaczenie do udziału społeczeństwa w procesie przygotowywania projektów ustaw podatkowych. Udział ten sprowadzający się do roli przedstawicieli społeczeństwa w parlamencie nie zawsze bowiem może być wystarczający. Dlatego też niejednokrotnie poważniejsze zmiany w prawodawstwie podatkowym poprzedzane są publicznymi debatami, zwłaszcza zaś prezentacją stanowisk poszczególnych grup społecznych. Dotyczy to zarówno przygotowania optymalnych rozwiązań prawnych, jak i może jeszcze bardziej uzyskania określonego stopnia aprobaty dla projektowanych zmian.

Procedura prawodawcza ma daleko idący wpływ na jakość legislacji. Podstawowych zasad jej funkcjonowania należy poszukiwać w Konstytucji RP. Współcześnie przyjmuje się, zwłaszcza w krajach Unii Europejskiej, że w demokratycznych państwach o gospodarce rynkowej, tworzenie prawa wiąże się mocno z udziałem w nim ogółu społeczeństwa, w szczególności zaś tych jego członków, których dotyczą rozwiązania prawne. Chodzi głównie o taką procedurę, która poprzez jawność (pokazującą także różne interesy grupowe) i negocjacyjny charakter, zapewnia rzeczywisty wpływ społeczeństwa na tworzenie prawa, warunkujący optymalną jego akceptację społeczną.

Właściwa procedura tworzenia prawa wymaga odpowiedniego dialogu pomiędzy podmiotami publicznymi tworzącymi prawo a społeczeństwem. Samo współuczestnictwo społeczne w procesie tworzenia prawa sprowadzające się głównie do różnego rodzaju opinii i konsultacji zasięganych u podmiotów reprezentujących określone grupy społeczne, zwłaszcza samorządy zawodowe, jest w wielu przypadkach niewystarczające, zwłaszcza zaś wówczas, gdy twórcy prawa traktują ten udział wyłącznie w kategoriach formalnych. Istotne jest w szczególności na jakim etapie procesu

legislacyjnego mają miejsce konsultacje i opinie społeczne. W przypadku, gdy ich przedmiotem jest dopiero przedstawiany parlamentowi projekt aktu prawnego, a nie jego założenia, ich efektywność jest znacznie ograniczona. Trudno wówczas mówić o rzetelnym dyskursie pomiędzy prawodawcą, a adresatami określonych rozwiązań prawnych. Tego rodzaju konsultacje nie pozwalają także na uzyskanie odpowiedniego konsensusu pomiędzy sprzecznymi interesami poszczególnych grup interesów (np. pracodawcami i pracobiorcami).

Istotnym elementem właściwej procedury tworzenia prawa jest nie tylko „uspołecznienie" procesu legislacyjnego, lecz także odpowiednie połączenie w nim demokracji z fachowością. To ostatnie zagadnienie wiąże się z miejscem i rolą w tym procesie różnego rodzaju ekspertów. Ważne jest zwłaszcza jednoznaczne określenie zasad ich udziału w tworzeniu prawa oraz właściwy i obiektywny dobór. W przypadku odpowiedniej fachowości i autorytetu mogą oni doprowadzić do kompromisu pomiędzy interesem władzy publicznej a społeczeństwem. Niekiedy jednak, przy niewłaściwym ich doborze, zwłaszcza silnym powiązaniu z określonymi grupami społecznymi, a także z władzą ustawodawczą i wykonawczą, przedstawione ekspertyzy mogą nawet zmierzać do jednostronnych rozwiązań prawnych. Należy zatem jednoznaczne oddzielić rolę ekspertów od działań lobbystów reprezentujących różne interesy grupowe. Powinni oni działać w procesie tworzenia prawa według jawnych i przejrzystych kryteriów, w ściśle zakreślonych ramach procedury tworzenia prawa, zwłaszcza zaś, gdy chodzi o metody oraz jawność działań.

Udział reprezentantów określonych grup społecznych w procesie legislacyjnym jest zwłaszcza nie do przecenienia we wczesnym etapie przygotowywania projektów aktów prawnych, a więc założeń tych projektów. Chodzi bowiem o to, aby prawodawca tworząc podstawowe założenia projektów aktów prawnych miał do dyspozycji różnorodne, niejednokrotnie sprzeczne ze sobą opinie różnych grup podatników, jak również podmiotów uczestniczących w stosowaniu prawa (sądów, administracji, doradców podatkowych). Inaczej jest jednak w przypadku końcowych etapów tworzenia prawa, kiedy dochodzi już do przekształcania założeń projektów aktów prawnych w postać „artykułową". Tu demokracja powinna ustąpić miejsca fachowości, a samo tworzenia prawa musi mieć zcentralizowany charakter. Obserwacja polskiej praktyki wskazuje, że jest na odwrót. Opinie określonych grup społecznych odnośnie projektów aktów prawnych zasięgane są z reguły, kiedy projekt ma już postać artykułową, zaś dominujące w Polsce resortowe tworzenie prawa powoduje, że jego końcowe etapy mają wyraźnie zdecentralizowany charakter.

56 Cele opodatkowania znajdują swój normatywny wyraz w systemie prawa podatkowego. Składa się na niego **ogół norm odnoszących się do wszystkich podatków oraz norm tworzących konstrukcje poszczególnych podatków**. Normy te, zawarte w określonych aktach prawnych, tworzą ogólne i szczegółowe prawo podatkowe. O zaliczeniu normy do ogólnego lub szczegółowego prawa podatkowego przesądza nie tyle materia prawna, ile zakres regulacji. Jeżeli zatem dana norma zamieszczona jest w akcie prawnym odnoszącym się do wszystkich podatków, należy ją zaliczyć do ogólnego prawa podatkowego, natomiast normę regulującą podobną problematykę (np. normę proceduralną), ale ujętą w akcie zawierającym konstrukcję konkretnego podatku, do szczegółowego prawa podatkowego.

57 Zagadnienie struktury systemu prawa podatkowego można rozważać w co najmniej dwóch płaszczyznach – doktrynalnej oraz stosowania prawa. W pierwszym przypadku podział prawa podatkowego może być – dla celów badawczych, jak i dydaktycznych – oparty na kryterium rodzaju materii prawnej. Dla całościowego przedstawienia problematyki zobowiązań podatkowych czy też procedury podatkowej można je ujmować łącznie, niezależnie od sposobu uregulowania w danym systemie prawa. Jest to jednak mało przydatne dla interpretacji prawa, stanowiącej jeden z najważniejszych etapów jego stosowania. Istotne jest tu bowiem, czy daną normę należy traktować jako odnoszącą się do **całego** systemu prawa podatkowego, niejako wyciągniętą przed nawias, czy też jest to norma, której zakres zastosowania, ze względu na jej miejsce w systemie prawa, jest **ograniczony do danego podatku**.

§ 2. Ogólne prawo podatkowe

I. Uwagi ogólne

58 W ustawie podatkowej normującej określony podatek powinien być ustalony jego podmiot, przedmiot, podstawa opodatkowania, ulgi i zwolnienia podatkowe oraz stawka podatkowa. Można w niej także zamieszczać uregulowania dotyczące obowiązku i zobowiązań podatkowych, postępowania podatkowego, prawa karnego skarbowego, czy też egzekucji należności podatkowych. Dotyczą one jednak wtedy tylko podatku uregulowanego w danej ustawie i nie mogą być, z punktu widzenia formalnoprawnego, zaliczane do ogólnego prawa podatkowego, pomimo że ich treść potencjalnie pozwala na przyjęcie jednakowych rozwiązań prawnych dla wszystkich podatków systemu.

Ogólne prawo podatkowe, w szerokim rozumieniu, **to normy prawne zawarte w aktach odnoszących się do wszystkich podatków**, które najczęściej regulują zobowiązania podatkowe i postępowanie podatkowe. Niekiedy (raczej obecnie w pewnej perspektywie historycznej) do ogólnego prawa podatkowego zaliczano także prawo karne skarbowe oraz egzekucję administracyjną należności podatkowych. Budzi to istotne wątpliwości. Normy zawarte w aktach prawnych z dziedziny prawa karnego skarbowego oraz egzekucji administracyjnej odnoszą się do problematyki podatkowej tylko w takim zakresie, w jakim przedmiotem przestępstw i wykroczeń skarbowych oraz egzekucji administracyjnej są należności podatkowe. Poza tym, co jest jeszcze ważniejsze, regulacje zawarte w tych aktach oparte są na zasadach właściwych odpowiednio dla prawa karnego i prawa administracyjnego, a nie prawa podatkowego. Z tego też względu prawo karne skarbowe jako całość, należy do prawa karnego, a egzekucja administracyjna do prawa administracyjnego, a więc trudno zaliczyć akty prawne regulujące te zagadnienia do ogólnego prawa podatkowego. Można zatem przyjąć, że **ogólne prawo podatkowe to materia zobowiązań podatkowych oraz postępowania podatkowego, a także ta problematyka prawna opodatkowania, która może być jednolicie uregulowana dla wszystkich podatków**. **59**

II. Zakres regulacji ogólnego prawa podatkowego

Ogólne prawo podatkowe powinno regulować podstawowe zasady prawa materialnego, zobowiązania podatkowe oraz tryb postępowania podatkowego. Jest to bardzo trudna do unormowania część prawa podatkowego. Należy w niej bowiem niejako „wyciągnąć przed nawias" elementy prawa podatkowego odnoszące się do kształtowania treści oraz wykonywania stosunku prawnego zobowiązania podatkowego, a także tryb postępowania zmierzającego do ustalenia istnienia i zakresu roszczenia podatkowego państwa. Wymaga to **całościowego** ujęcia problematyki opodatkowania, odpowiedniej systematyki, przejrzystości i precyzji terminologicznej, a przede wszystkim tworzenia konstrukcji prawnych, które mogą obowiązywać w długim okresie. Zbyt duża częstotliwość zmian systemu prawa podatkowego jest w ogóle niepożądana. Jeżeli jednak zmiana przepisów regulujących poszczególne podatki może być konieczna ze względu na sytuację gospodarczą i społeczną państwa, to do zmian ogólnego prawa podatkowego powinno dochodzić niezwykle rzadko. **60**

Stabilność przepisów ogólnego prawa podatkowego determinuje stałość zasad postępowania organów administracji przy ustalaniu stanów faktycz-

nych podlegających opodatkowaniu oraz interpretowaniu skutków prawnych tych stanów. Wpływa to w istotnym stopniu na realizację **zasady pewności prawa**, nawet wówczas, gdy przepisy regulujące poszczególne podatki podlegają zmianom. Dla stabilności ogólnego prawa podatkowego istotne znaczenie ma nie tylko jego treść, lecz także forma prawna, zwłaszcza zaś rodzaj aktu prawnego, w jakim uregulowana jest ta materia. Chodzi o to, aby były to **ustawy**, przy zupełnie wyjątkowym wykorzystywaniu podustawowych aktów prawnych. W sytuacji natomiast przesunięcia dużego zakresu regulacji do aktów wykonawczych organów administracji, zwłaszcza zaś opartych na ogólnych upoważnieniach ustawowych, powstaje niebezpieczeństwo zbyt częstego dopasowywania treści ogólnego prawa podatkowego do bieżących potrzeb budżetowych. Ogólne prawo podatkowe ma wtedy dość eklektyczny charakter, a jego relacje w niedostatecznym stopniu uwzględniają ekonomiczną i prawną istotę podatku.

III. Sposoby uregulowania ogólnego prawa podatkowego

61 Ogólne prawo podatkowe może być **skodyfikowane w jednym akcie prawnym** lub też jego regulacja jest mniej lub bardziej rozproszona. W przypadku gdy jest ona rozmieszczona w ustawach regulujących poszczególne podatki (jak to miało miejsce w Polsce do czasu wydania ustawy z 15.3.1934 r. – Ordynacja podatkowa, Dz.U. Nr 39, poz. 346 ze zm.), nie można w zasadzie mówić o ogólnym prawie podatkowym w ścisłym tego słowa znaczeniu. Ogólne prawo podatkowe unormowane w **kilku aktach prawnych** stwarza trudności w procesie stosowania prawa, natomiast skodyfikowane w jednym akcie prawnym, nie tylko optymalizuje ten proces, lecz także daje normatywne przesłanki do formułowania podstawowych zasad funkcjonowania prawa podatkowego.

62 Ogólne prawo podatkowe skodyfikowane w jednym akcie prawnym, przy odpowiedniej regulacji, może mieć dla prawa podatkowego podobne znaczenie, jak dla prawa cywilnego Część ogólna Kodeksu cywilnego. Ważne jest zwłaszcza połączenie w jednym akcie zobowiązań podatkowych oraz postępowania podatkowego. Akt taki nie powinien natomiast obejmować materii prawa karnego skarbowego oraz egzekucji należności podatkowych, które, jak już pisano, należą do innych gałęzi prawa.

Łączne unormowanie zobowiązań i postępowania podatkowego zapobiega sztucznemu rozdzielaniu tych zagadnień, immanentnie ze sobą powiązanych. Na podatniku ciąży bowiem nie tylko obowiązek świadczenia pieniężnego na rzecz państwa, ale jest on z reguły także obarczony wieloma innymi obowiązkami, zwłaszcza proceduralnymi, pochodnymi

niejako od samego obowiązku podatkowego. Powstanie tego obowiązku tworzy bowiem wiele więzi prawnych między podatnikiem a organem administracji, których głównym celem jest doprowadzenie do przesunięcia środków pieniężnych od podatnika na rzecz państwa. Podatnik powinien więc podejmować określone działania (np. prowadzić księgi, rachunki, zgłaszać zmiany stanu faktycznego) czy też znosić działania organów podatkowych (np. kontrolę) lub płatnika, który oblicza jego należności podatkowe, czy wreszcie sam obliczać obciążający go podatek i odprowadzać go na odpowiedni rachunek organów podatkowych (samoobliczanie podatkowe). W prawie podatkowym wyróżnić można zatem pewne zorganizowane, następujące po sobie ciągi działań, uregulowanych przez prawo, które mają na celu ustalenie roszczenia podatkowego państwa oraz jego realizację. W tych działaniach **przepisy materialnoprawne i proceduralne** są niejednokrotnie tak **ze sobą powiązane i wzajemnie od siebie uzależnione**, że sztucznie rozdzielone mogą powodować poważne trudności w ich stosowaniu. Umieszczenie całej tej materii w jednym akcie prawnym w znacznym stopniu eliminuje te trudności, szczególnie zaś gdy weźmie się pod uwagę także inne zagadnienia prawne, jakie mogą być uregulowane w akcie normującym kompleksowo ogólne prawo podatkowe.

63 Określenie zakresu tematycznego ustawy normującej ogólne prawo podatkowe powinno zmierzać do zamieszczenia w niej tego rodzaju treści, które dają **całościowy obraz mechanizmów prawnych opodatkowania**. Obok więc wspomnianej już problematyki zobowiązań podatkowych i postępowania podatkowego powinny być ujęte w niej także przepisy ustalające podstawowe pojęcia prawa podatkowego, określające zasady tego prawa, zwłaszcza zaś dotyczące sytuacji prawnej podatnika, uprawnień i obowiązków administracji podatkowej, a przede wszystkim regulujące główne założenia stosowania prawa podatkowego. Właściwa koncepcja ogólnego prawa podatkowego, szczególnie zaś dotycząca zakresu jego regulacji, pozwala na ograniczenie unormowań w ustawach tworzących szczegółowy system podatkowy, eliminując z nich w dużym stopniu „podatkowe" określenia pewnych zjawisk społecznych.

64 Ustawa regulująca ogólne prawo podatkowe powinna być także ściśle powiązana z **obowiązującym systemem prawa**. Obok więc wewnętrznej synchronizacji systemowej oznaczającej odpowiedni podział materii pomiędzy tę ustawę a ustawy normujące poszczególne podatki (szczegółowe prawo podatkowe), nie mniej ważna jest właściwa jej synchronizacja z innymi gałęziami prawa – głównie zaś z prawem konstytucyjnym, administracyjnym i cywilnym.

Precyzyjne rozdzielenie materii ogólnego i szczegółowego prawa podatkowego jest jednym z istotnych warunków przejrzystości systemu prawa podatkowego, co bardzo ułatwia właściwe stosowanie jego norm. W ustawach regulujących określone podatki należy zamieszczać tylko tę materię, która jest niezbędna dla prawnego ustalenia ich konstrukcji, przy jak najszerszym ujęciu materii wspólnej dla wszystkich podatków w ogólnym prawie podatkowym.

§ 3. Szczegółowe prawo podatkowe

I. Uwagi ogólne

65 Szczegółowe prawo podatkowe przesądza zasadniczo o kształcie systemu prawa podatkowego. Analizując to prawo jako całość, można wyróżnić w nim pewne podatki, które tworzą niejako **szkielet określonego systemu**. Historycznie wykształciły się więc systemy oparte na podatkach dochodowych, przychodowych, czy też konsumpcyjnych. Niekiedy ta swoista kombinacja podatków tworzących dany system jest tak różnorodna i skomplikowana, że trudno jednoznacznie określić jego charakter. Często, zwłaszcza współcześnie, o obliczu danego systemu **decyduje kilka podatków**, przy uzupełniającej roli innych podatków (przykładem może być obowiązujący w Polsce system podatkowy oparty na podatku od towarów i usług i podatku akcyzowym oraz dwóch podatkach dochodowych – od osób fizycznych i od osób prawnych).

Kształt systemu podatkowego uzależniony jest nie tylko od przesłanek politycznych, gospodarczych i społecznych (socjalnych) opodatkowania, lecz także w ostatecznym efekcie od właściwego zastosowania przy jego tworzeniu elementów technicznoprawnych. Z tego punktu widzenia ważne jest, aby konstrukcje prawne poszczególnych podatków były we właściwy sposób zsynchronizowane, wzajemnie się uzupełniały, a nie zmierzały w różnych, niekiedy sprzecznych kierunkach. Realizacja tego postulatu zależy przede wszystkim od zastosowania przy tworzeniu konstrukcji określonych podatków właściwej techniki podatkowej, odpowiednio dobranej w stosunku do założonych celów opodatkowania, tak aby można było urzeczywistniać je na drodze prawnej.

II. Cele oraz podstawowe elementy techniki podatkowej

66 Technika podatkowa jako technika prawna stosowania w procesie legislacyjnym, nadaje ostateczny kształt danemu systemowi. Cele opodatkowa-

nia mogą być zrealizowane w praktyce jedynie w określonych przez prawo i właściwych dla niego formach. Zakresu techniki podatkowej nie można jednak ograniczać tylko do samego tworzenia prawa, choć jest to bez wątpienia jej najważniejsza część. Nie mniej ważna jest bowiem technika prawna wykorzystywana przy stosowaniu prawa podatkowego, służąca w ostatecznym efekcie do urzeczywistnienia roszczenia podatkowego na podstawie obowiązującego prawa i w jego granicach. Nie ulega bowiem wątpliwości, że prawo uzyskuje swój ostateczny kształt w procesie jego stosowania.

67 **Technika podatkowa** powinna być oparta na ogólnych regułach prawnych, zwłaszcza zaś wynikających z zasady państwa prawnego. Ważne jest z tego punktu widzenia odpowiednie sformułowanie stanu faktycznego podlegającego opodatkowaniu, ujętego w ustawach składających się na szczegółowe prawo podatkowe. Biorąc pod uwagę, że zjawiska gospodarcze, stanowiące jeden z zasadniczych elementów tego stanu, podlegają kwantyfikacji (wyrażane są w ujęciu liczbowym), przy masowości tych zjawisk objętych opodatkowaniem, technika podatkowa posługuje się niejednokrotnie pewną **schematyzacją**, aby możliwe było ujęcie ich w formach właściwych dla prawa. Ważną przesłanką schematyzacji zjawisk gospodarczych jest również wzgląd na taniość i prostotę opodatkowania. Może tu jednak powstać niebezpieczeństwo, że przy zbyt daleko idącym upraszczaniu konstrukcji poszczególnych podatków, zwłaszcza o charakterze osobistym (np. podatek dochodowy), zatracone zostaną w praktyce stosowania prawa indywidualne uwarunkowania opodatkowania, przede wszystkim zaś wynikające z jego powszechności i równości.

68 Jednym z trudniejszych problemów techniki podatkowej jest dobór odpowiedniego **języka prawnego**, tak aby mógł on w sposób właściwy wyrażać normy zawarte w tekstach przepisów regulujących opodatkowanie. Chodzi o to, aby podmiot, do którego adresowany jest przepis prawny, mógł go zrozumieć, a więc przypisać słowom tekstu prawnego znaczenie zgodne z zamiarem normodawcy. Znalezienie odpowiedniego języka dla sformułowania przepisów ustaw regulujących poszczególne podatki jest trudnym zagadnieniem.

69 Prawo podatkowe bowiem, jak już pisano, powołuje do życia stosunki społeczne, które swoje istnienie zawdzięczają tylko normom prawnym, a więc granic opodatkowania nie można rozszerzać w procesie stosowania prawa ponad to, co wynika z sensu, jaki można przypisać słowom ustaw podatkowych. Muszą się więc one posługiwać bardzo precyzyjnymi sformułowaniami, aby z jednej strony, wyraźnie zakreślić granice podatkowoprawnych stanów faktycznych, poza którymi istnieje obszar wolny od opodatkowania, zaś z drugiej strony, objąć opodatkowaniem te wszystkie

zjawiska życia społecznego, które zgodnie z celami polityki podatkowej, powinny zostać opodatkowane. Jest to szczególnie trudne zważywszy, że zjawiska gospodarcze dla określenia ich w języku prawnym wymagają pewnych uproszczeń i schematyzacji. Trudności te zostały znacznie pogłębione po wejściu Polski do Unii Europejskiej, biorąc pod uwagę, iż przepisy prawa unijnego wyrażane są w wielu językach, które są językami autentycznymi. W rzeczywistości więc tekst unijnego aktu prawnego obowiązującego w Polsce (bezpośrednio lub poprzez jego implementację), stanowi tłumaczenie z języka roboczego Unii (najczęściej z języka angielskiego, francuskiego lub niemieckiego) na język polski. Należy zatem przyjąć, iż kontekst językowy przepisów podatkowych determinowanych prawem unijnym jest w wielu przypadkach mało precyzyjny i niejednoznaczny.

70 Podstawowe znaczenie dla szczegółowego prawa podatkowego ma technika podatkowa, za pomocą której tworzone są określone podatki, a zwłaszcza formułowany jest – w kategoriach ogólnych i abstrakcyjnych – **podatkowoprawny stan faktyczny**. Właściwe określenie tego stanu jest zasadniczym warunkiem osiągnięcia założonych celów opodatkowania. Przepisy ustaw podatkowych powinny w sposób wyraźny ustalać, kto płaci podatek, jakie zjawiska życia społecznego podlegają opodatkowaniu, w jakiej wysokości płacony ma być podatek oraz kiedy i w jaki sposób powinno nastąpić przesunięcie środków pieniężnych od podatnika na rzecz państwa. Najczęściej dwa ostatnie zagadnienia uregulowane są w ogólnym prawie podatkowym – w ustawach normujących zobowiązania i postępowanie podatkowe – natomiast pozostałe przesądzają o konstrukcjach prawnych poszczególnych podatków. Wykorzystując te elementy, prawodawca może je wiązać w różne kombinacje, tworzące konstrukcje zawarte w ustawach składających się na szczegółowe prawo podatkowe. Podstawowe znaczenie, z punktu widzenia konstrukcji prawnej podatku, ma jego podmiot, przedmiot, podstawa opodatkowania, stawka podatkowa, a także ulgi i zwolnienia podatkowe. Decydują one o podatkowoprawnym stanie faktycznym poszczególnych ustaw podatkowych.

1. Podmiot podatku

71 Zakres podmiotowy danego podatku determinuje określenie jego podmiotu. Chodzi tu o podmiot stanowiący element konstrukcji podatku, a nie podmiot stosunku prawnopodatkowego, którym obok państwa jako podmiotu czynnego może być nie tylko podatnik, lecz także płatnik, a nawet w pewnym zakresie inkasent lub jeszcze inny podmiot. Natomiast podmiot podatku stanowi jego element konstrukcyjny ujęty w **hipotezie** nor-

my prawnej. Jest nim ta **jednostka życia społecznego, na którą ustawa nakłada obowiązek podatkowy (podatnik)**. Mogą to być podmioty oznaczone według zasad właściwych dla innych gałęzi prawa lub też specjalne ich kategorie występujące tylko w prawie podatkowym (np. pojęcie osób fizycznych lub prawnych zaczerpnięte z prawa cywilnego albo też swoista dla prawa podatkowego kategoria podmiotów, jakimi są podatkowe grupy kapitałowe). Należy przy tym podkreślić, że w tekstach ustaw podatkowych prawodawca raczej rzadko posługuje się terminami „podmiot podatku" czy „podmiot podatkowy". Z reguły natomiast określa się zakres podmiotowy ustawy w sposób opisowy przy użyciu takich zwrotów jak: „ustawa reguluje opodatkowanie podatkiem dochodowym osób prawnych (osób fizycznych)" lub też „podatnikami są osoby prawne (fizyczne)", albo „obowiązek podatkowy ciąży na osobach fizycznych, prawnych oraz jednostkach organizacyjnych niemających osobowości prawnej".

72 Z punktu widzenia konstrukcji podatku, jego podmiot należy rozpatrywać wyłącznie **w kategoriach prawnych**. Będzie to zatem taki podmiot, na który przepisy ustawy podatkowej nakładają obowiązek świadczenia podatkowego. Jeżeli jednak podatek rozpatrywany jest w kategoriach ekonomicznych i społecznych (socjalnych), istotnego znaczenia nabiera, kto rzeczywiście ponosi ciężar podatkowy, czyli kto jest podmiotem ekonomicznym podatku. Nie zawsze podmiot formalnoprawny określony w ustawie podatkowej jest jednocześnie podmiotem ekonomicznym.

73 W odniesieniu do podmiotu ekonomicznego należy wyróżnić dwie odmienne sytuacje. W pierwszym przypadku chodzi o przesunięcie ciężaru podatkowego przez podmiot obciążony obowiązkiem podatkowym na inną jednostkę życia społecznego, z reguły pozostającą z podatnikiem w określonych stosunkach prawnych (np. pracodawca i pracobiorca, kupujący i sprzedający). Jest to zjawisko **przerzucania podatku**, które ma istotne znaczenie z punktu widzenia założonych celów opodatkowania – głównie gospodarczych i społecznych. Niekontrolowany przebieg przerzucania podatków może bowiem w istotnym stopniu zmienić pierwotne założenia ustaw podatkowych i doprowadzić w ostatecznym efekcie do tego, że cele opodatkowania nie zostaną zrealizowane. Prawodawca powinien zatem obserwować to zjawisko, gdyż ma ono poważny wpływ na to, jakie są praktyczne skutki działania ustaw podatkowych, szczególnie gdy chodzi o relacje pomiędzy tym, co zamierzano uzyskać, a tym co rzeczywiście osiągnięto. Różnica pomiędzy podmiotem prawnym podatku a jego podmiotem ekonomicznym może mieć jednak przyczyny niezwiązane ze zjawiskiem przerzucania podatku. W przypadku **podatków pośrednich** (np. polski podatek od towarów i usług) określony w ustawie

podmiot podatku jest już z samego założenia wyłącznie podmiotem **formalnoprawnym**. Natomiast podmiotem obciążonym ciężarem podatkowym jest podmiot „anonimowy" – z prawnego punktu widzenia – nabywający u podatnika towary lub korzystający z jego usług.

74 Podmiot podatkowy obciążony jest świadczeniem pieniężnym ze względu na związaną z nim – określoną w ustawie – sytuację faktyczną lub prawną, stanowiącą przedmiot opodatkowania. Z punktu widzenia konstrukcji prawnej podatku ważny jest nie tyle sam podmiot, co podmiot **w połączeniu** z przedmiotem podatku. Wyraźny związek pomiędzy podmiotem i przedmiotem występuje nie tylko w przypadku, gdy u danego podmiotu następuje ustalenie rzeczywistego stanu faktycznego, lecz także już wtedy, gdy obydwa elementy określane są w ustawach podatkowych w kategoriach ogólnych i abstrakcyjnych.

75 **Zakres podmiotowy podatku determinowany jest wyraźnie przez jego zakres przedmiotowy.** Opodatkowane są bowiem te podmioty (osoby fizyczne, prawne itp.), z którymi można związać określoną sytuację faktyczną lub prawną rodzącą obowiązek podatkowy – podmioty posiadające majątek, czy też uzyskujące przychód, dochód albo dokonujące obrotu gospodarczego. Nawet wtedy, gdy przedmiot opodatkowania, co należy do rzadkości, ma charakter pozagospodarczy (np. w przypadku tzw. podatku klimatycznego), związek pomiędzy podmiotem podatkowym i przedmiotem opodatkowania jest wyraźny.

Ustawodawca nieraz stanowi wprost, że podatnikami są osoby (fizyczne lub prawne) – podmiot podatku – jeżeli wykonują na własny rachunek i we własnym imieniu określone czynności (np. sprzedaż towaru lub świadczenie usługi) albo też w jednym rozdziale ustawy reguluje podmiot i przedmiot opodatkowania (np. w polskich podatkach dochodowych od osób fizycznych i od osób prawnych). Brak możliwości połączenia podmiotu i przedmiotu podatku prowadzi nieraz z konieczności do tworzenia dość oryginalnych konstrukcji prawnych, jaką jest np. spadek nieobjęty jako podmiot podatku, choć w rzeczywistości jest on jego przedmiotem, i to nie tyle w sensie prawnym, co raczej fizycznym.

2. Przedmiot opodatkowania

76 Przedmiot opodatkowania określany jest często w ustawach nie tylko w kategoriach zachowań podmiotów podlegających opodatkowaniu, lecz także w ujęciu niejako fizycznym. Ustawodawca używa tu pewnego skrótu myślowego, traktując przedmiot jako dochód, przychód lub majątek w ich sensie fizycznym, a nie osiąganie dochodu, obrotu, czy też majątku. W każ-

dym razie w procesie stosowania prawa podatkowego należy mieć na uwadze to niejako **dwoiste rozumienie przedmiotu**, z którym można się spotkać w niektórych konstrukcjach prawnych – określone zachowanie się podmiotu podatku, a ponadto obiekt tego zachowania. Nieraz także ustawodawca mało wyraźnie określa przedmiot opodatkowania koncentrując się na normatywnym ustaleniu podstawy opodatkowania, jako swego rodzaju konkretyzacji przedmiotu. Z tego też względu z podmiotem opodatkowanym należy łączyć nie tylko jego przedmiot, lecz także podstawę opodatkowania.

3. Podstawa opodatkowania

Podstawa opodatkowania określana jest najczęściej jako **konkretyzacja przedmiotu podatku –** skonkretyzowana co do wielkości i podmiotu część przedmiotu podatku. Wyraźnie więc jest ona łączona zarówno z podmiotem podatku, jak i jego przedmiotem. Wątpliwości rodzą się jednak co do ujmowania podstawy opodatkowania jako konkretyzacji dwóch wskazanych elementów konstrukcji prawnej podatku. Wydaje się, że można się z tym zgodzić tylko wtedy, gdy podstawa opodatkowania rozpatrywana jest jako ustalana w postępowaniu podatkowym podstawa wymiaru podatku, a więc w kategoriach jednostkowych i konkretnych, a nie ogólnych i abstrakcyjnych. Podstawę opodatkowania jako element konstrukcyjny podatku należy natomiast ujmować inaczej. **77**

Podstawa opodatkowania w ustawach regulujących podatki jest nie tyle konkretyzacją przedmiotu opodatkowania, co bliższym określeniem abstrakcyjnie ujętego w przepisach prawnych stanu faktycznego opodatkowania. Nie jest to więc zależna od przedmiotu część podatkowoprawnego stanu faktycznego, lecz raczej co najmniej równorzędna mu część składowa tego stanu. Można przyjąć, że przedmiot podatku zakreśla **zewnętrzne granice** obszaru zjawisk społecznych (głównie gospodarczych), objętych opodatkowaniem, zaś podstawa opodatkowania precyzuje ten stan **wewnątrz granic** zakreślonych przez przedmiot opodatkowania. Dlatego też, o ile ustawodawca może tych granic nie określić wprost, pomijając nawet czasami normatywne określenie przedmiotu podatku lub czyniąc to niedokładnie, o tyle trudno sobie wyobrazić konstrukcję prawną podatku bez przepisów normujących podstawę opodatkowania, i to z reguły przy użyciu zwrotów definicyjnych. **78**

4. Ulgi i zwolnienia podatkowe

Podatkowoprawny stan faktyczny kształtowany jest także przez **ulgi i zwolnienia podatkowe**. Wyłączają one z opodatkowania pewne podmio- **79**

ty lub zawężają jego zakres przedmiotowy. Chodzi tu o tzw. ulgi i zwolnienia systemowe, stanowiące element konstrukcyjny stanu faktycznego określonego w poszczególnych ustawach podatkowych. Nie mają natomiast bezpośredniego wpływu na kształt podatkowoprawnego stanu faktycznego ulgi i zwolnienia o charakterze uznaniowym, odnoszące się do stanu faktycznego ustalonego w postępowaniu podatkowym. Normy prawne mogą bowiem określać, często przy wykorzystywaniu klauzul generalnych czy zwrotow niedookreślonych (np. ważny interes społeczny, ważne względy społeczno-gospodarcze, sytuacja majątkowa i gospodarcza podatnika) pewne sytuacje, których wystąpienie po stronie podatnika daje organom administracji prawo do stosowania ulg lub zwolnień.

W przypadku ulg systemowych podatnik uzyskuje uprawnienia do korzystania z nich z mocy prawa, które określa sytuację faktyczną lub prawną zawężającą zakres podmiotowy lub przedmiotowy podatkowoprawnego stanu faktycznego. Inaczej w przypadku ulg uznaniowych; ich stosowanie następuje w sytuacji, gdy ustalony w wyniku postępowania podatkowego, a związany z danym podmiotem, stan faktyczny daje organom podatkowym prawo do zastosowania pewnych nadzwyczajnych środków w postaci ulg lub zwolnień.

Na podobnej płaszczyźnie jak ulgi podatkowe systemowe można rozpatrywać ulgi i zwolnienia ustalane generalnie przez administrację podatkową (ministra do spraw finansów publicznych) na podstawie upoważnienia zawartego w ustawie podatkowej. Także w tym przypadku realizacja upoważnienia modyfikuje podatkowoprawny stan faktyczny; nie kształtuje go bezpośrednio ustawa.

5. Stawka podatkowa

80 Istotnym elementem konstrukcji prawnej podatku jest wreszcie stawka podatkowa. Wyraża ona **stosunek pomiędzy wysokością obciążenia podatkowego a wielkością podstawy opodatkowania**. Ważne dla obciążenia podatkowego jest, w jaki sposób zachowują się względem siebie te dwa elementy podatku. Stawka podatkowa może być stała, niezależna od podstawy opodatkowania, lub też zmiana podstawy opodatkowania powoduje zmianę stawki podatkowej. W pierwszym przypadku opodatkowanie realizowane jest według **stawki proporcjonalnej, równomiernej**. Zróżnicowanie stawek w stosunku do zmian w podstawie opodatkowania może przybierać postać **progresji** – stawka wzrasta przy wzroście podstawy opodatkowania, **regresji –** stawka maleje przy wzroście podstawy opodatkowania, czy wreszcie **degresji –** stawka maleje w miarę zmniejszania

się podstawy opodatkowania. We współczesnych systemach podatkowych z reguły stosowane są stawki proporcjonalne oraz stawki progresywne.

Stawka podatkowa ma przede wszystkim charakter **techniczno-prawny**. Powoduje to, że należy ją nieco inaczej traktować w porównaniu z innymi elementami konstrukcji podatku. Stanowi ona swego rodzaju **współczynnik, określający wysokość podatku –** relację pomiędzy kwotą podatku a podstawą opodatkowania. Chociaż jest to niejako ostatnie ogniwo łańcucha elementów kształtujących wysokość podatku, to jednak w rzeczywistości decyduje o nim przede wszystkim zakres podmiotowy i przedmiotowy opodatkowania. Natomiast stawka podatkowa jest raczej mechanicznie odnoszona do podatkowoprawnego stanu faktycznego. **81**

Podatkowoprawny stan faktyczny unormowany w poszczególnych ustawach podatkowych – tworzących system szczegółowego prawa podatkowego – składa się z podmiotu podatku, jego przedmiotu i podstawy opodatkowania, ulg i zwolnień podatkowych, a także stawki podatkowej. Wszystkie te elementy konstrukcyjne, wyraźnie ze sobą powiązane, dają pewien całościowy obraz określonego podatku. **82**

III. Problematyka podatkowoprawnego stanu faktycznego

Problematyka podatkowoprawnego stanu faktycznego uznawana jest współcześnie za **jedno z najbardziej istotnych zagadnień prawnych opodatkowania**. Zwraca się na nią coraz większą uwagę, pozostawiając niejako w cieniu problematykę stosunku prawnopodatkowego, która jeszcze w okresie międzywojennym uważana była za najważniejszą dla prawa podatkowego. Ta zmiana akcentów wydaje się być wynikiem pewnych szerszych uwarunkowań, związanych z funkcjonowaniem prawa w społeczeństwie. Chodzi głównie o relacje pomiędzy państwem a jednostką. **Zasada państwa prawnego** postrzegana jest więc nie jedynie w kategoriach formalnych – państwo prawa to nie tylko państwo respektujące w pełni prawo, lecz przede wszystkim jest to państwo tworzące sprawiedliwe prawo. Istotne jest zatem zarówno właściwe ukształtowanie stosunku zobowiązaniowego pomiędzy podatnikiem i organem administracji reprezentującym państwo – z pełnym respektowaniem norm prawa podatkowego – jak również wcześniejsze stworzenie odpowiednich norm prawnych kształtujących stosunek pomiędzy prawodawcą a adresatami norm. **83**

Przyczyną sprawczą powstawania zobowiązaniowego stosunku prawnego w dziedzinie opodatkowania jest podatkowoprawny stan faktyczny, określony ogólnie i abstrakcyjnie w normach regulujących poszczególne podatki. Ma to miejsce wówczas, gdy ustawowemu stanowi faktycznemu

odpowiada stan rzeczywisty – jego wystąpienie w konkretnym przypadku daje podstawę do zawiązywania stosunku zobowiązaniowego, nie tyle pomiędzy jednostką a państwem jako normodawcą, lecz pomiędzy jednostką a organem podatkowym reprezentującym państwo.

84 Dla realizacji idei państwa prawnego, w jej sensie materialnym, na plan pierwszy wysuwa się w prawie podatkowym praworządna – zgodna z Konstytucją – ingerencja państwa w stosunki majątkowe jednostki, a dopiero w następnej kolejności właściwa realizacja prawa podatkowego, wyrażająca się w odpowiednim kształtowaniu stosunku zobowiązaniowego. Niezgodność treści norm prawa podatkowego z zasadą państwa prawnego nie może być bowiem sanowana w procesie stosowania prawa podatkowego przez organy administracji, czy też nawet sądy, lecz wymaga jego zmiany dokonanej przez ustawodawcę albo sąd konstytucyjny (Trybunał Konstytucyjny).

85 **Podatkowoprawny stan faktyczny**, zgodnie z dość powszechnym jego rozumieniem, to ogół znamion stanu faktycznego zawartych w normach regulujących poszczególne podatki. Zaistnienie tych przesłanek w danej rzeczywistości społecznej pociąga za sobą określone skutki prawne. Ważne są jednak nie tylko same te przesłanki, lecz także występujące pomiędzy nimi związki. Chodzi zwłaszcza o wskazywane już powiązania strony podmiotowej i przedmiotowej elementów składowych ustaw tworzących szczegółowe prawo podatkowe. Jest niezwykle ważne, aby w procesie stosowania prawa wyraźnie te związki dostrzegać.

Zakres podatkowoprawnego stanu faktycznego – które z elementów konstrukcyjnych podatku należy do niego zaliczyć – budzi w nauce pewne kontrowersje, chociaż ostatnio zdaje się przeważać tendencja do szerokiego jego rozumienia. Należy się z tym zgodzić. Istotne jest bowiem, aby ustawy podatkowe w jak najszerszym zakresie regulowały podstawowe elementy konstrukcyjne podatku dając w sumie pełny ich obraz, zwłaszcza zaś wskazując na wzajemne związki tych elementów, co pozwala na odtworzenie, głównie przy wykorzystywaniu wykładni systemowej, całościowego obrazu konstrukcji danego podatku.

86 Ustawowe uregulowanie w pełnym zakresie elementów rzeczowych i osobowych podatku to przede wszystkim realizacja konstytucyjnej zasady wyłączności ustawowej w sprawach dotyczących praw i obowiązków jednostki. Kształtowanie podatkowoprawnego stanu faktycznego, a także późniejsza realizacja norm prawnych tworzących ten stan, muszą być w pierwszym rzędzie zgodne z konstytucyjnymi podstawami opodatkowania.

Rozdział IV. Konstytucyjne podstawy opodatkowania

Literatura: *R. Balicki*, *M. Masternak-Kubicki* (red.), W służbie dobru wspólnemu. Księga jubileuszowa dedykowana Profesorowi Januszowi Trzcińskiemu, Warszawa 2012; *K. Complak*, Normy pierwszego rozdziału Konstytucji RP, Wrocław 2007; *K. Działocha*, *S. Pawela*, Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego (1986–1993), Warszawa 1996; *K.H. Friauf* (red.), Steuerrecht und Verfassungsrecht, Köln 1985; *L. Garlicki*, *K. Trzciński* (red.), Zasada równości w orzecznictwie trybunałów konstytucyjnych, Wrocław 1990; Konstytucja i gwarancje jej przestrzegania. Księga pamiątkowa ku czci prof. Janiny Zakrzewskiej, Warszawa 1996; *A. Gomułowicz*, Podatki a etyka, Warszawa 2013; Konstytucja, ustrój, system finansowy państwa. Księga pamiątkowa ku czci prof. Natalii Gajl, Warszawa 1999; Księga XX-lecia orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego, Warszawa 2006; *P.L. Lewkowicz*, *J. Stankiewicz* (red.), Konstytucyjne uwarunkowania tworzenia i stosowania prawa finansowego i podatkowego, Białystok 2010; *M. Mazurkiewicz*, Konstytucyjny obowiązek ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych a „wolność opodatkowania" w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego, [w:] *W. Miemiec* (red.), Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego. Księga jubileuszowa Profesora Ryszarda Mastalskiego, Wrocław 2009; *J. Oniszczuk*, Podatki i inne daniny w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego, Warszawa 2001; *E. Ruśkowski*, *W. Konieczny* (red.), Podatki w orzecznictwie sądowym, Warszawa 1996; *T. Zalasiński*, Zasada prawidłowej legislacji w poglądach Trybunału Konstytucyjnego, Warszawa 2008; *M. Zieliński*, Zasady i wartości konstytucyjne, [w:] *A. Bałaban*, *P. Mijal* (red.), Zasady naczelne Konstytucji RP z 2 kwietnia 1997 roku, Szczecin 2011.

§ 1. Prawne granice opodatkowania

Nakładanie przez państwo na określone podmioty obowiązku świad- **87**
czenia pieniężnego, bez wzajemnego świadczenia z jego strony, wskazuje na **szczególne znaczenie Konstytucji dla prawa podatkowego**. Podstaw prawnych ingerencji państwa w stosunki majątkowe podmiotów opodatkowanych należy bowiem szukać przede wszystkim w Konstytucji. Proces

wykładni i stosowania prawa podatkowego musi być także zgodny z Konstytucją RP. Stwierdzenie to należy odnieść oczywiście nie tylko do prawa podatkowego, lecz do całego systemu prawa. Istnieją w nim jednak gałęzie regulujące bezpośrednio stosunki prawne pomiędzy państwem i obywatelem, ingerujące w sferę wolności (prawo karne) i własności (prawo podatkowe) jednostki, które wymagają ciągłej i wyraźnej, niemal bieżącej, konfrontacji zgodności ich treści z Konstytucją RP. W przypadku państw należących do Unii Europejskiej wykładnia i stosowanie prawa podatkowego muszą być także zgodne z prawem unijnym.

88 Rolę Konstytucji RP w opodatkowaniu należy rozpatrywać zarówno z punktu widzenia jej miejsca w systemie prawa, jako aktu stojącego na szczycie hierarchii aktów prawnych, jak również w związku ze specyfiką prawa podatkowego, a może nawet szerzej – finansów publicznych. Konstytucyjne uprawnienia państwa do nakładania podatków, niezależnie od tego, czy są wprost sformułowane w Konstytucji, czy też wynikając z ogólnego prawa nakładania na jednostki określonych obowiązków warunkują możliwości wykonywania przez państwo zadań ujętych w Konstytucji (np. w dziedzinie administracji, obronności, bezpieczeństwa wewnętrznego, oświaty, zdrowia, nauki czy też świadczeń socjalnych).

89 **Podatek wyraża stosunek państwa do obywatela – ogółu do jednostki** – który najpełniej ujmuje Konstytucja. Tam też należy szukać prawnych podstaw obciążeń jednostki określonymi obowiązkami względem państwa, również materialnymi, wśród których podstawowe znaczenie mają obciążenia podatkowe. Ich zakres zależy bez wątpienia od przyjętych w Konstytucji zasad ustroju politycznego i gospodarczego. Powstaje jednak pytanie, na ile możliwości uzyskiwania dochodów podatkowych determinują rozmiary zadań państwa finansowanych z budżetu. Innymi słowy, czy skoro istnieją potrzeby publiczne, to powinny się znaleźć finansowe źródła ich pokrycia, czy też należy raczej potrzeby publiczne dostosowywać do optymalnych w danych warunkach dochodów podatkowych. Jeżeli przyjąć, że wysokość dochodów podatkowych ma podstawowe znaczenie dla rozmiarów zadań realizowanych przez państwo, to rodzi się problem granic opodatkowania.

Twórcy prawa podatkowego, o czym pisano w *Nb. 10*, powinni w pierwszym rzędzie uwzględniać ekonomiczne aspekty opodatkowania, zwłaszcza zaś to, aby podatki nie naruszały wolności gospodarczej i konkurencji, prowadząc w rezultacie do ograniczeń stosunków rynkowych. Wolność gospodarcza postrzega jest jednak współcześnie nie tylko w jej aspekcie ekonomicznym, lecz także w szerszym kontekście wolności jednostki, której przejawem jest między innymi swoboda w podejmowaniu działalności produkcyjnej i handlowej.

Granic opodatkowania należy szukać przede wszystkim **w płaszczyźnie gospodarczej –** w zachowaniu efektywności ekonomicznej danego systemu gospodarczego, tak aby wykorzystywanie go do zaspokajania potrzeb publicznych nie prowadziło do ograniczania tej efektywności. Powstaje pytanie, czy również na gruncie prawnym można wytyczyć granice opodatkowania. Zagadnienie jest tym bardziej istotne, że w przypadku granic ekonomicznych nie zawsze można je wyraźnie zakreślić w momencie tworzenia prawa podatkowego. Skutki przekroczenia tych granic często mogą być ujawnione dopiero po pewnym czasie. Biorąc równocześnie pod uwagę, że na efekty gospodarcze, zwłaszcza rozpatrywane w skali makroekonomicznej, mają wpływ różnorodne czynniki społeczne i ekonomiczne (także związane z międzynarodowymi stosunkami gospodarczymi, zwłaszcza zaś w ramach Unii Europejskiej), trudno jest nieraz jednoznacznie wykazać wpływ opodatkowania na gospodarkę.

Ekonomiczne granice opodatkowania nie zawsze muszą być jednak rozpatrywane samoistnie. Można badać te granice również w aspekcie pewnej rzeczywistości społecznej kształtowanej przez prawo. Ocena systemu podatkowego z punktu widzenia optymalizacji jego rozwiązań w płaszczyźnie gospodarczej jest łatwiejsza, jeżeli dokonuje się jej przez pryzmat prawny, zwłaszcza zaś norm konstytucyjnych. Chodzi o zgodność opodatkowania z wyrażonymi w Konstytucji zasadami funkcjonowania rynku – zwłaszcza zaś z zasadą wolności gospodarczej i z zasadą ochrony własności oraz z zasadą sprawiedliwości opodatkowania. Można zatem poprzez badanie prawnych granic opodatkowania odnosić się także, w określonym zakresie, do jego granic ekonomicznych.

Ustalenie **prawnych granic opodatkowania** może zapobiegać ich **90**
naruszaniu już w momencie tworzenia prawa podatkowego, zwłaszcza wówczas, gdy procedura tworzenia prawa realizowana jest przy szerokim udziale społeczeństwa, w szczególności zaś adresatów norm prawa podatkowego. Istotne dla znalezienia tych granic jest uwzględnienie, obok ogólnych reguł tworzenia prawa także reguł specyficznych dla prawa podatkowego.

Przyjmuje się współcześnie, że ustawodawca ma znaczną swobodę w wyborze stanów faktycznych poddawanych opodatkowaniu. Jeżeli pominąć ekonomiczne i społeczne (socjalne) uwarunkowania opodatkowania, nie zawsze należycie uwzględniane w momencie tworzenia prawa podatkowego, to można przyjąć, że nie ma żadnych reguł, które nakazywałyby opodatkowanie określonego stanu faktycznego. Ustawodawca dysponuje dużą swobodą w wyborze źródeł opodatkowania i nieraz trudno ustalić, dlaczego jeden stan faktyczny jest opodatkowany, zaś inny nie.

Odmiennie bowiem niż w innych gałęziach prawa, o zakresie i przedmiocie normowania nie decydują przesłanki prawne (bezpieczeństwo jednostki i państwa w prawie karnym, zasady obrotu prawnego i jego bezpieczeństwo w prawie cywilnym), lecz przesłanki ekonomiczne i społeczne. Jeżeli więc prawodawca nie uwzględnia ich należycie, powstaje niebezpieczeństwo zbyt dużej dowolności opodatkowania. Istotne jest zatem, na ile można określić prawne granice opodatkowania zmniejszające to niebezpieczeństwo.

91 Zagadnienie prawnych granic opodatkowania nabiera szczególnego znaczenia wówczas, gdy proces legislacyjny zdominowany jest przez bieżącą sytuację gospodarczą i społeczną, co powoduje zwykle jego jednostronność. Tworząc konstrukcje podatkowe, prawodawca nie szuka kompromisu pomiędzy celami gospodarczymi, społecznymi i fiskalnymi opodatkowania, lecz koncentruje się wyłącznie na celach fiskalnych. Doraźne tworzenie prawa podatkowego powoduje, że nie przywiązuje się większej wagi do jego skutków w sferze gospodarczej i społecznej (zwłaszcza długofalowych). Powoduje to, że swoboda prawodawcy w poddawaniu opodatkowania określonych zjawisk gospodarczych i społecznych nie jest w rzeczywistości ograniczana przez jego skutki w tych sferach. Tym samym podstawowe przesłanki opodatkowania – ekonomiczne i socjalne – tak mocno eksponowane w demokratycznych państwach o gospodarce rynkowej, przestają w gruncie rzeczy ograniczać swobodę prawodawcy, która nabiera wielu cech dowolności. Dowolność prawodawcy – czemu bez wątpienia sprzyja funkcjonujący w Polsce zdecentralizowany model tworzenia prawa – może być w takiej sytuacji ograniczana jedynie przez ewentualne bariery prawne, także zawarte w prawie unijnym.

Zdecentralizowany model tworzenia prawa (nie tylko podatkowego) charakteryzuje się znaczną liczbą aktów prawnych, drobiazgowymi rozwiązaniami normatywnymi oraz nadużywaniem definicji ustawowych. Dominujące w Polsce „resortowe" tworzenie prawa, prowadzi do rozproszenia rządowych inicjatyw legislacyjnych, co skutkuje wprowadzaniem regulacji prawnych głównie z perspektywy jednego resortu i jego interesów oraz do braku spójności systemowej prawa. Rezultatem takiego tworzenia prawa jest „nadprodukcja" aktów prawnych, częsta ich nowelizacja (zwłaszcza w ostatnim okresie), co znacznie ogranicza możliwości racjonalnego stosowania prawa.

92 **Prawnych granic opodatkowania należy bez wątpienia poszukiwać w Konstytucji RP**, która powinna chronić jednostkę przed dowolnością w kształtowaniu przez ustawodawcę określonych konstrukcji podatkowych. Do prawa podatkowego trzeba odnieść w pierwszym rzędzie te nor-

my konstytucyjne, które kształtują prawa i obowiązki jednostki, a także dotyczą ustroju politycznego i gospodarczego. W ten sposób można kontrolować zasadność opodatkowania z ekonomicznego i społecznego punktu widzenia, poddając badaniu jego zgodność z gwarantowaną w Konstytucji RP wolnością gospodarczą, czy też ochroną prawną własności oraz konstytucyjną zasadą sprawiedliwości opodatkowania. Wymaga to jednak badania nie tylko konstytucyjności samego procesu stanowienia prawa podatkowego, zwłaszcza zaś przestrzegania w tym procesie zasady prawidłowej legislacji, lecz także badania **treści stanowionego prawa**. Jest to problem niezwykle skomplikowany, zwłaszcza wówczas, gdy przedmiotem kontroli ze strony sądu konstytucyjnego (Trybunału Konstytucyjnego) jest gospodarcza (ekonomiczna) zasadność konstrukcji prawa podatkowego. Wiąże się to przede wszystkim z faktem, że niewłaściwość rozwiązań prawnych z tego punktu widzenia ujawnia się dopiero po pewnym czasie, i nie zawsze w sposób jednoznaczny można ją wiązać tylko z samym opodatkowaniem. Należy więc przyjąć, że braki legislacyjne, wynikające z niedostatecznego uwzględnienia w polityce tworzenia prawa jego skutków gospodarczych i socjalnych, bardzo widoczne w polskiej praktyce legislacyjnej, mogą być usunięte tylko w ograniczonym zakresie w procesie badania konstytucyjności tego prawa. Prawo podatkowe powinno być zgodne z Konstytucją RP nie tylko przy jego tworzeniu, lecz także stosowaniu. Charakter tego prawa, który przedstawiono w poprzednich rozdziałach, nakazuje bowiem ciągłą i wyraźną jego konfrontację z Konstytucją.

W państwach należących do Unii Europejskiej prawnych granic opodatkowania należy także poszukiwać w prawie unijnym, zwłaszcza zaś w należącym do prawa pierwotnego, Traktacie o Unii Europejskiej oraz Traktacie o funkcjonowaniu Unii Europejskiej, uznawanych za swego rodzaju Konstytucję Unii.

§ 2. Konstytucyjne podstawy tworzenia prawa podatkowego

I. Uwagi ogólne

Poprzez tworzenie prawa podatkowego normodawca wkracza bezpo- **93**
średnio w sferę majątkową jednostek, powołując do życia stosunki społeczne pomiędzy nimi a państwem. Powstają one ze względu na określone powinności zachowania się jednostki wyznaczone przez obowiązujące normy. Zarówno przedmiot regulacji, jak i jej metoda (bliżej przedstawio-

ne w rozdziale II) wskazują na szczególną rolę Konstytucji w procesie tworzenia prawa podatkowego. Zasady jego tworzenia wyprowadzone z norm konstytucyjnych powinny dawać podstawowe gwarancje ochrony prawnej jednostki, tak gdy chodzi o sposób powoływania do życia norm prawa podatkowego, jak i ich treści. Chodzi zwłaszcza o to, aby prawo podatkowe tworzone było zgodnie z zasadą zaufania jednostki do państwa i stanowionego przez nie prawa. Ta podstawowa zasada tworzenia prawa w ogóle, nie zawsze odpowiednio respektowana w Polsce, nabiera swoistego znaczenia na gruncie prawa podatkowego. Bezpieczeństwo prawne jednostki należy tu bowiem wiązać bardzo ściśle z jej bezpieczeństwem ekonomicznym. Częste zmiany prawa podatkowego i brak określoności jego przepisów znacznie utrudniają jednostce, zwłaszcza zaś przedsiębiorcy, podejmowanie racjonalnych decyzji ekonomicznych wobec braku możliwości określenia przyszłych działań organów administracji podatkowej, a także prognozowania działań własnych. Zasada zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa powinna bowiem prowadzić w ostatecznym efekcie do pewności prawa stwarzającej jednostce, według orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego (wyr. TK z 12.3.2007 r., K 54/05, OTK-A 2007, Nr 3, poz. 25), możliwości decydowania o swoim postępowaniu w oparciu o pełną znajomość przesłanek działania organów państwowych oraz konsekwencji prawnych jakie mogą pociągnąć za sobą działania własne jednostki.

Zakres obciążeń podatkowych kształtowany jest w znacznej mierze przez przyjęte w Konstytucji RP prawa i wolności jednostki. W nich należy więc poszukiwać prawnych podstaw obciążeń jednostki określonymi obowiązkami wobec państwa, wśród których podstawowe znaczenie mają obciążenia podatkowe. W Konstytucji RP na szczególną uwagę z tego punktu widzenia zasługują normy zawarte w Rozdziale II – „Wolności, prawa i obowiązki człowieka i obywatela".

Prawa i wolności uregulowane w Konstytucji RP odnoszą się nie tylko do osób fizycznych; podmiotami tych wolności mogą być także osoby prawne, szczególnie gdy chodzi o prawo własności czy wolność prowadzenia działalności gospodarczej. Istotne są zwłaszcza, z punktu widzenia podatkowego, ograniczenia praw i wolności zawarte w Konstytucji RP. Podstawowe znaczenie ma tu przepis art. 31 ust. 3 Konstytucji RP. Zgodnie z jego treścią, ograniczenia w korzystaniu z konstytucyjnych wolności i praw mogą być ustanowione **tylko w ustawie**, i to jedynie w przypadkach, gdy są **konieczne z punktu widzenia interesu społecznego** *expressis verbis* wskazanego w tych przepisach, jak wreszcie ograniczenia te nie mogą naruszać **istoty praw i wolności**. Podobne zasady przyjęto co

do ograniczenia prawa własności. Według art. 64 ust. 3 Konstytucji RP, własność może być ograniczona tylko w drodze ustawy i tylko w zakresie, w jaki nie narusza ona **istoty prawa własności**. Nie ulega wątpliwości, iż przepis ten można odnieść bezpośrednio do opodatkowania. Świadczenie pieniężne na rzecz władzy publicznej bez wzajemnego świadczenia ze strony tej władzy ogranicza prawo własności, prowadząc w ostatecznym efekcie do **przewłaszczenia** – zmiany własności – co powszechnie uważane jest za najważniejszą cechę ekonomiczną opodatkowania. Przepis tego artykułu, gdy chodzi o opodatkowanie, należy rozpatrywać łącznie z art. 84 Konstytucji RP – zamieszczonym w analizowanym Rozdziale II. Zgodnie z jego treścią, każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie. Artykuł 84 Konstytucji RP normuje przede wszystkim **powszechność opodatkowania**, która uznawana jest, obok **równości opodatkowania**, za podstawowy element **zasady sprawiedliwości podatkowej**.

Powszechność opodatkowania wyraża się w tym, że podatek jako nieekwiwalentne świadczenie pieniężne powinien spoczywać **na wszystkich** – wszyscy muszą się przyczyniać do pokrywania wspólnych potrzeb. Równość opodatkowania oznacza zaś **właściwe rozłożenie ciężaru podatkowego**, odpowiednio do zasady zdolności świadczenia, uważanej współcześnie za jedną z najważniejszych zasad podatkowych. Analiza treści art. 84 Konstytucji RP wskazuje, iż wyraża on także **zasadę konieczności podatku**. Skoro bowiem prawodawca przyjął generalną normę, zgodnie z którą **każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków**, bezspornie oznacza to, że w ciężarach i świadczeniach publicznych mieszczą się również podatki, a każdy, kto jest w sytuacji opisanej w ustawie, ma obowiązek nieekwiwalentnego świadczenia na rzecz władzy publicznej. Zasady powszechności opodatkowania oraz jego konieczności nie mogą jednak prowadzić do naruszania **istoty wolności i praw jednostki**, o której mowa w art. 64 ust. 3 Konstytucji RP, w szczególności zaś nie mogą naruszać **istoty prawa własności** (art. 64 ust. 3 Konstytucji RP).

Wymienienie w art. 84 Konstytucji RP podatków stanowi nie tylko przykład świadczeń publicznych, które powinna ponosić jednostka, lecz ma także szersze uzasadnienie. W prawie podatkowym nie wystarczy bowiem, aby opodatkowanie kształtowane było przez akt prawny rangi ustawowej, powołany do życia w trybie przewidzianym przez Konstytucję – przez ustawę w sensie formalnym, lecz ustawa także, zgodnie z zasadą **wyłączności ustawowej**, powinna zawierać określoną treść – być ustawą w sensie materialnym. Treść ta – „głębokość" regulacji ustawowej – ujęta

została w art. 217 Konstytucji RP, stanowiącym rozwinięcie art. 84 Konstytucji RP w odniesieniu do podatków.

94 Konstytucyjna zasada ochrony praw i wolności nie jest możliwa do urzeczywistnienia bez powiązania jej z zagadnieniami podatkowymi. Prawo podatkowe stanowi jeden z ważniejszych obszarów regulacji prawnej w nowoczesnym państwie prawnym. Wskazywany znaczny stopień swobody ustawodawcy w tworzeniu prawa podatkowego powinien mieć wyraźnie zakreślone granice w Konstytucji – należy go podporządkować zasadom wyprowadzonym z Konstytucji RP. Chodzi zarówno o zasady dotyczące wszystkich ustaw ograniczających wolności jednostki, jak też pewne zasady związane ze specyfiką prawa podatkowego, jego związkami z gospodarką i własnością. Ważne jest przy tym, aby granice konstytucyjności prawa podatkowego odnosić zarówno do całego systemu, jak i konstrukcji prawnej poszczególnych podatków. Przekraczanie tych granic powoduje, że podatek przekształca się w swego rodzaju „kontrybucję podatkową".

Prawnych granic opodatkowania trzeba poszukiwać zarówno we wskazanej już płaszczyźnie wolności, praw i obowiązków jednostki, jak również, a może przede wszystkim, **w konstytucyjnej zasadzie państwa prawnego**. Ma ona gwarantować jednostce określony status w państwie, stwarzając równocześnie zabezpieczenie przed arbitralnymi aktami władzy. Na takie akty narażona jest jednostka w tych dziedzinach prawa, które jak prawo podatkowe, nakładają na nią obowiązki, nieraz bardzo uciążliwe.

II. Idea państwa prawnego

95 Idea państwa prawnego, której początki sięgają pierwszej połowy XIX w., znajdując współcześnie wyraz w konstytucyjnej zasadzie demokratycznego państwa prawnego, ma podstawowe znaczenie dla prawa podatkowego. Istotne jest zwłaszcza, że **system norm prawnych w państwie prawnym jest w dużym stopniu autonomiczny wobec celów politycznych państwa**, szczególnie zaś gdy chodzi o realizację sprawiedliwości i wolności jednostki. Cele polityczne, determinujące w znacznej mierze wysokość i kierunki wydatków budżetowych, nie mogą zatem przesądzać o stopniu ingerencji poprzez normy prawa podatkowego w sferę wolności gospodarczej oraz własności jednostki. Prawo to powinno być ponadto tworzone, o czym już pisano w *Nb. 64*, w sposób demokratyczny, zapewniający określony wpływ społeczeństwa, zwłaszcza zaś podatników, na jego kształt. Wreszcie państwo prawne to państwo konstytucyjne. Oznacza to nie tylko, że Konstytucja RP jest aktem prawnym o szczególnej pozycji w systemie prawa, lecz także, iż zapewnia ona stabilność porządku

prawnego, dając społeczeństwu poczucie pewności i bezpieczeństwa. Byłoby ono iluzoryczne, gdyby Konstytucja RP nie tworzyła prawnych granic opodatkowania.

Zasada państwa prawnego wymaga przede wszystkim utrwalonej praktyki konstytucyjnej. Ważne jest zwłaszcza, w jaki sposób orzecznictwo konstytucyjne, wychodząc od generalnych założeń wyprowadzonych z Konstytucji RP, przenosi ją w obszary szczegółowych gałęzi prawa. Nie bez znaczenia jest także rozumienie tej zasady w nauce.

96 W doktrynie prawa podatkowego przyjmuje się, że państwo prawne musi realizować **materialną sprawiedliwość podatkową**, co oznacza kształtowanie obciążeń podatkowych zgodnie z zasadami równości i powszechności. Chodzi zwłaszcza o zgodność opodatkowania z zasadą zdolności świadczenia, uwzględniającą w pierwszym rzędzie sprawność gospodarczą podatnika, przy równoczesnym jednak braniu pod uwagę aspektów socjalnych opodatkowania, związanych w znacznym stopniu z konstytucyjną zasadą ochrony małżeństwa i rodziny. Przyjmuje się też, że bardziej odpowiadają zasadzie sprawiedliwości **proste i zrozumiałe konstrukcje podatkowe**. Konstrukcje skomplikowane i nadmiernie rozbudowane, zwłaszcza przy znacznej ilości ulg i zwolnień podatkowych, powodują nie tylko zaciemnianie norm prawnych i brak pewności prawa, lecz niejednokrotnie prowadzą do unikania opodatkowania w szczególności zaś agresywnej optymalizacji podatkowej, co jest przeciwne równości opodatkowania. Zasada państwa prawnego wymaga także, aby normy prawne, nakładające na obywateli obowiązki podatkowe, były na tyle jasne i zrozumiałe, by ciężar podatkowy stał się możliwy do przewidzenia. Tego wymaga zasada pewności prawa, bezpieczeństwa prawnego oraz zaufania do państwa i stanowionego w nim prawa, wyprowadzone współcześnie z zasady państwa prawnego.

97 **Zasada państwa prawnego została wprowadzona do polskiego systemu prawnego** ustawą z 29.12.1989 r. o zmianie Konstytucji Polskiej Rzeczypospolitej Ludowej (Dz.U. Nr 75, poz. 444 ze zm.), chociaż niektóre jej elementy (np. co do pozycji ustawy) praktyka konstytucyjna kształtowała już wcześniej. Zgodnie z art. 2 Konstytucji RP, **Rzeczpospolita Polska jest demokratycznym państwem prawnym, urzeczywistniającym zasady sprawiedliwości społecznej**. Oznacza to, że Konstytucja RP nie poprzestaje na pewnym niezbędnym minimum demokratycznego państwa prawnego, jakim jest realizacja zasady praworządności formalnej wyrażającej się legalnością i przestrzeganiem prawa.

98 Konstytucyjna zasada państwa prawnego, zgodnie ze współczesnym jej rozumieniem, dotyczy także treści regulacji normatywnych, a więc wpro-

wadza nakaz realizacji także materialnej koncepcji państwa prawnego – państwo ma nie tylko obowiązek przestrzegania prawa i działania zgodnego z zasadą legalności, lecz także powinno tworzyć sprawiedliwe prawo. Na gruncie prawa podatkowego oznacza to, że granic opodatkowania należy szukać w Konstytucji także w drodze badania treści stanowionego prawa. Jest to zwłaszcza ważne w polskich warunkach, gdy granice ekonomiczne i społeczne opodatkowania w niewielkim stopniu uwzględniane są przez prawodawcę. Głównie więc Trybunał Konstytucyjny (przy właściwym jego funkcjonowaniu) ma możliwości poprawiania treści prawa podatkowego. Badanie z tego punktu widzenia norm prawa podatkowego jest bez wątpienia o wiele trudniejsze niż badanie samego trybu ich stanowienia i wprowadzania w życie.

99 W dotychczasowej praktyce Trybunał Konstytucyjny interpretował zasadę państwa prawnego głównie w dziedzinie praw jednostki, a w szczególności zasad: zaufania obywatela do prawa, zaufania obywatela do państwa, ochrony praw nabytych, niedziałania prawa wstecz, miejsca ustawy i jej roli w systemie prawa, czy też wzajemnego stosunku źródeł prawa. Zasady te, pozostające ze sobą w ścisłym związku, można także odnieść do prawa podatkowego. W prawie tym bowiem interes publiczny wysuwany jest na plan pierwszy, zaś elementy władczości występują ze znacznym nasileniem, co powoduje, że konstytucyjne gwarancje ochrony prawnej jednostki nabierają szczególnego znaczenia.

Przedstawione zasady były także odnoszone przez Trybunał bezpośrednio do prawa podatkowego. Zasada zaufania obywateli do organów władzy i administracji ma, według Trybunału, ścisły związek z zasadą pewności (stabilności) podatku, zaś na ustawodawcy ciąży obowiązek stanowienia prawa spójnego, jasnego i zrozumiałego dla obywateli, zgodnego z zasadą równości i sprawiedliwości opodatkowania (orz. TK z 26.9.1989 r., K 3/89, OTK 1989, Nr 1, poz. 5). Równość i sprawiedliwość opodatkowania zostały także bliżej określone przez Trybunał. Wskazuje on na ścisłe związki zasady sprawiedliwości z zasadą równości, a więc przyjmuje podobne ich rozumienie jak doktryna prawa podatkowego. W szczególności według Trybunału równość oznacza, że każdy obywatel może stać się adresatem każdej normy przyznającej określone prawa obywatelskie (orz. TK z 3.3.1987 r., P 2/87, OTK 1987, Nr 1, poz. 2), zaś wszelkie zróżnicowanie w prawie dopuszczalne jest wtedy, gdy jest usprawiedliwione (orz. TK z 24.10.1989 r., K 6/89, OTK 1989, Nr 1, poz. 7).

Określając bliżej samo pojęcie równości, Trybunał przyjął tezę powtarzaną w wielu orzeczeniach, że zasada równości polega na tym, iż wszystkie podmioty charakteryzujące się daną cechą istotną w równym stopniu

powinny być traktowane równo, co oznacza także akceptację różnego traktowania przez prawo różnych podmiotów (orz. z 11.4.1994 r., K 10/93, OTK 1994, Nr 1, poz. 7). **Zasada równości** wymaga według Trybunału jednakowej miary dla wszystkich podmiotów, a więc bez zróżnicowań, zarówno dyskryminacyjnych, jak i faworyzujących, co jest także zgodne z zasadą sprawiedliwości. Takie rozumienie równości jest zbieżne ze współczesnym jej pojmowaniem na gruncie prawa podatkowego w kategoriach względnych, niewykluczających istnienia ulg, zwolnień, czy innych przywilejów podatkowych, pod warunkiem jednak iż jest to zgodne z zasadą sprawiedliwości. Relatywna równość powinna być bowiem oparta na indywidualnej zdolności świadczenia uwzględniającej zarówno ekonomiczno-finansową sytuację podatnika, jak i czynniki osobowe kształtujące tę zdolność, zwłaszcza zaś sytuację rodzinną podatnika.

100 Zasada państwa prawnego była także rozważana przez Trybunał Konstytucyjny w odniesieniu do prawa podatkowego przy formułowaniu zasady praworządności i legalności, niedziałania prawa wstecz, zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa, ochrony praw nabytych oraz ochrony własności. Przyjmując, że zasady praworządności i legalności działania organów państwowych są składnikami demokratycznego państwa prawnego znajdującymi rozwinięcie w konstytucyjnych nakazach działania na podstawie i w granicach prawa (art. 7 Konstytucji RP), Trybunał kilkakrotnie wskazywał na niedopuszczalność wstecznego działania prawa podatkowego, jako niezgodnego z konstytucyjną zasadą praworządności (orz. z 19.10.1988 r., UW 4/88, OTK 1988, Nr 1, poz. 5; orz. z 14.12.1993 r., K 8/93, OTK 1993, Nr 2, poz. 43), a także na sprzeczność z zasadą państwa prawnego wprowadzania w życie ustaw podatkowych bez odpowiedniego *vacatio legis* przy zmianie na niekorzyść jednostki obowiązku podatkowego, zwracając przy tym uwagę, że tego rodzaju działania prawodawcy są również sprzeczne z zasadą zaufania jednostki do państwa, a także ograniczają możliwości podejmowania przez nią racjonalnych działań gospodarczych. Prowadzi to równocześnie, według Trybunału, do braku pewności prawa podatkowego oraz bezpieczeństwa prawnego jednostki, i jako takie pozostaje w niezgodzie z zasadą państwa prawnego. Orzecznictwo Trybunału odnosi się wreszcie także do źródeł prawa podatkowego, zwłaszcza zaś roli w nim ustawy oraz podustawowych aktów prawnych.

101 **Ustawa podatkowa**, zgodnie z poglądami Trybunału, **powinna w jak najszerszym zakresie regulować podstawowe elementy konstrukcyjne** podatku – jego podmiot, przedmiot, podstawę opodatkowania i stawkę, powierzając podustawowym aktom prawnym co najwyżej szczegółowe rozwinięcie przyjętych rozwiązań (orz. z 19.10.1988 r., UW 4/88, OTK 1988,

Nr 1, poz. 5). Stanowisko Trybunału znalazło pełne potwierdzenie w Konstytucji RP. Zgodnie z art. 217 Konstytucji RP, nakładanie podatków, określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków, następuje w drodze ustawy. Trybunał wskazywał jednocześnie na konieczność wydawania aktów podustawowych we właściwej formie i ściśle według upoważnienia ustawowego (orz. z 4.2.1991 r., U 2/90, OTK 1991, Nr 1, poz. 7).

102 Trybunał Konstytucyjny rozpatrywał ponadto zgodność stanowienia prawa podatkowego z zasadą ochrony praw nabytych, wiążąc ją z konstytucyjną zasadą ochrony własności (art. 21 Konstytucji RP). Przyjął on przy tym w tej sprawie pewne stanowisko, wychodząc z założenia, że jest to prawo podmiotowe o najszerszej treści w porównaniu z innymi prawami majątkowymi. Prawo to nie może być jednak traktowane jako absolutne, ze względu na wynikające z konstytucyjnej zasady państwa prawnego idee sprawiedliwości społecznej i dobra ogółu. Wydaje się więc, że Trybunał stawia zasadę państwa prawnego przed konstytucyjną zasadą gwarancji własności, co ma istotne znaczenie także dla prawa podatkowego. Niekiedy bowiem podnoszony jest problem (głównie w literaturze zachodniej), czy konstytucyjnych gwarancji opodatkowania należy szukać w pierwszym rzędzie w gwarancji własności, czy też w nakazie państwa prawnego. Można przyjąć, że w polskich warunkach granice te wiążą się przede wszystkim z zasadą państwa prawnego, co także pośrednio potwierdza stanowisko Trybunału. Nie oznacza to oczywiście pomniejszania znaczenia ochrony własności, lecz jedynie, że prawo podatkowe, jako prawo publiczne, ze swej istoty preferuje interes ogółu. Stąd tak ważne konstytucyjne gwarancje ochrony interesu jednostki w procesie stanowienia i stosowania prawa podatkowego i nakaz ścisłego ich przestrzegania przez prawodawcę oraz administrację podatkową i sądy.

103 Zakres i formy wkraczania prawa podatkowego w sferę własności podmiotów opodatkowania muszą być w pełni zgodne z zasadami konstytucyjnymi. Należy więc w całej rozciągłości podzielić stanowisko Trybunału, że w państwie prawnym prawo jest w dużym stopniu autonomiczne w stosunku do państwa jako organizacji urzeczywistniającej określone cele polityczne i nie powinno służyć realizacji celów politycznych czy gospodarczych w sposób deprecjonujący rolę prawa i jego społeczną akceptację, zaś posługiwanie się prawem jako instrumentem realizacji celów gospodarczych wymaga przestrzegania konstytucyjnych zasad tworzenia prawa (orz. z 11.2.1992 r., K 14/91, OTK 1992, Nr 1, poz. 7). Stan wyższej konieczności gospodarczej nie może być zatem podstawą do rozstrzygnię-

cia o konstytucyjności ustawy z braku do tego podstaw w Konstytucji RP. Stanowisko Trybunału było swego rodzaju odpowiedzią na częste, w procesie tworzenia prawa podatkowego, przypadki naruszania zasad konstytucyjnych, w szczególności zasady państwa prawnego, uzasadniane przez prawodawcę z reguły potrzebą znalezienia środków pieniężnych dla zaspokajania doraźnych potrzeb budżetu – koniecznością liczenia się ze stanem budżetu. Prawo podatkowe w demokratycznym państwie prawnym powinno być podporządkowane Konstytucji RP nie tylko w procesie jego tworzenia, lecz także w nie mniejszym zakresie wtedy, gdy jest ono stosowane.

104 Nie do przecenienia jest rola Trybunału Konstytucyjnego w kształtowaniu prawnych granic opodatkowania. To właśnie Trybunał zakreśla – w oparciu o normy konstytucyjne odnoszące się bezpośrednio lub pośrednio do podatków – rzeczywiste granice opodatkowania. Należy ich poszukiwać – według Trybunału – w pierwszym rzędzie w klasycznych prawach i wolnościach (w prawach osobistych i politycznych) człowieka i obywatela, co do których Konstytucja znacznie ogranicza swobodę prawodawcy podatkowego, a stanowione przez niego normy wymagają nieomal bieżącego badania zarówno z punktu widzenia ich treści, jak i sposobu tworzenia (orz. z 24.6.1998 r., K 3/98, OTK 1998, Nr 4, poz. 52).

Trybunał w wielu orzeczeniach wskazywał na konieczność **równoważenia** swobody ustawodawcy w kształtowaniu treści prawa podatkowego poprzez skrupulatne przestrzeganie właściwej procedury tworzenia prawa – tworzenia go zgodnie z regułami **przyzwoitej legislacji, zwłaszcza zgodnie z zasadą ustawowej określoności**. Chodzi zwłaszcza o tworzenie prawa podatkowego, tak aby podatnik miał możliwość odpowiedniego **planowania podatkowego**. Służy temu w szczególności właściwe uregulowanie sytuacji przejściowych i należyte zabezpieczenie interesów w toku, co stanowi jedną z istotnych przesłanek determinujących efektywność ekonomiczną przedsięwzięć gospodarczych podatnika, zwłaszcza zaś inwestycyjnych. Brak odpowiedniej regulacji tej materii przesądza o orzekaniu przez Trybunał o niekonstytucyjności określonych przepisów prawa podatkowego. Niebezpieczeństwo związane ze znacznym stopniem swobody ustawodawcy w tworzeniu treści prawa podatkowego jest pogłębiane przez dominujący w Polsce zdecentralizowany model tworzenia prawa.

W Polsce funkcjonuje model tworzenia prawa, zarówno na szczeblu rządowym, jak i parlamentarnym, charakteryzujący się znacznym rozdrobnieniem tworzenia prawa, brakiem koordynacji procesu prawotwórczego oraz jego anonimowością. Resortowe tworzenie prawa uwzględnia przede wszystkim interesy poszczególnych ministerstw, w tym przypadku resortu finansów, a nie rządu jako całości.

Brak właściwej koordynacji procesu legislacyjnego na szczeblu rządowym powoduje dużą łatwość podejmowania przez poszczególne resorty inicjatyw ustawodawczych, ukierunkowanych głównie na realizację ich partykularnych interesów, a także – co się z tym wiąże – małą dbałość o **systemowe** tworzenie prawa, uwzględniające cały porządek prawny funkcjonujący w Polsce. W rezultacie prawo tworzone jest na zasadzie **prób** i **błędów**. Powoduje to częste nowelizacje obowiązującego prawa i niejednokrotnie dokonywanie zmian przepisów niebawem po ich wejściu w życie.

Tworzenie prawa w opisany sposób skutkuje znaczną (ciągle wzrastającą) liczbą ustaw, często niezwykłą drobiazgowością regulacji prawnych oraz nadużywaniem definicji ustawowych. Ogranicza to funkcjonowanie ogólnych reguł prawnych, wręcz ich deprecjację w procesie stosowania prawa.

Przedstawiony model tworzenia prawa stawia przed Trybunałem niezwykle trudne zadanie w badaniu konstytucyjności prawa podatkowego. Naturalna niejako swoboda prawodawcy w tworzeniu prawa podatkowego zostaje bowiem znacznie pogłębiona funkcjonującym w Polsce modelem tworzenia prawa. Prawodawca ma tu bowiem znacznie ułatwione możliwości **dopasowywania** rozwiązań w dziedzinie podatkowej do bieżących potrzeb budżetowych. Należy przy tym pamiętać, co wielokrotnie podkreślał Trybunał Konstytucyjny, iż do zadań parlamentu należy takie ukształtowanie opodatkowania, aby zapewniało ono właściwą realizację dochodów budżetowych, niezbędną do finansowania przyjętych przez niego zadań publicznych, co stwarza mu niejako naturalne uprawnienie do wyboru pomiędzy stanami faktycznymi, które poddaje opodatkowaniu (orz. z 12.1.1995 r., K 12/94, OTK 1995, Nr 1, poz. 2).

§ 3. Konstytucyjne podstawy stosowania prawa podatkowego

I. Uwagi ogólne

105 Trybunał Konstytucyjny, pomimo że jest przede wszystkim „negatywnym" prawodawcą, a wydawanych przez niego orzeczeń, inaczej niż orzeczeń pozostałych sądów, nie można zaliczyć do typowego stosowania prawa, kiedy to wykładnia prawa odnoszona jest do określonego stanu faktycznego (subsumcyjny model stosowania prawa), to jednak orzeczenia Trybunału powinny mieć znaczący wpływ na jednolitość stosowania

prawa. Bardzo ważne z tego punktu widzenia jest, aby podmioty stosujące prawo kierowały się przy rozstrzyganiu spraw podatkowych orzecznictwem Trybunału Konstytucyjnego, zwłaszcza zaś uwzględniały poglądy Trybunału wyrażonego w uzasadnieniach jego wyroków.

Istotne znaczenie dla roli Trybunału Konstytucyjnego w procesie stosowania prawa ma to, że jego orzeczenia o niezgodności przepisu z Konstytucją, choć mają charakter konstytutywny, działają *ex tunc* – mają moc wsteczną. Oznacza to, że zakwestionowany przepis jest niekonstytucyjny od chwili jego wejścia w życie. Należy więc w pełni podzielić stanowisko NSA, że sąd administracyjny rozpoznając ponownie sprawę w sytuacji, gdy w tym czasie doszło do zmiany stanu prawnego w wyniku orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego, nie jest związany swą wcześniejszą wykładnią prawa (wyr. NSA z 28.5.2013 r., I GSK 1615/11, POP 2013, z. 6, s. 534 i n.).

Prawo urzeczywistniane jest w procesie stosowania, decydującym w ostatecznym efekcie o jego miejscu i roli w życiu społecznym. Stosowanie prawa to przede wszystkim określanie konsekwencji prawnych ustalonego stanu faktycznego – wiązanie jakiegoś stanu faktycznego z odpowiednią normą prawną. W wyniku stosowania prawa powstają reguły jednostkowe i konkretne, oparte na regułach ogólnych i abstrakcyjnych powoływanych do życia w procesie tworzenia prawa.

Najczęściej przez stosowanie prawa rozumie się proces decyzyjny podejmowany przez kompetentny organ państwowy, prowadzący do wydania wiążącej decyzji o charakterze jednostkowym (indywidualnym i konkretnym). Stosowanie prawa określa się również jako wiążące ustalanie następstw prawnych faktów na podstawie norm obowiązujących albo jako rodzaj rozumowania, w którym z przesłanek normatywnych (podstawa normatywna decyzji) i faktycznych (podstawa faktyczna decyzji) wyprowadza się określone rozstrzygnięcie.

106 Tradycyjnie przyjmuje się, że na stosowanie prawa składa się ustalenie stanu faktycznego, ustalenie obowiązujących przepisów prawa, dokonanie wykładni tych przepisów oraz określenie, czy i w jakim stopniu ustalony stan faktyczny odpowiada tym przepisom. Stosowanie prawa dokonywane jest przede wszystkim przez organy publiczne (głównie państwowe), co powoduje, że z „podciąganiem" jakiegoś stanu faktycznego pod odpowiednią normę prawną łączy się wydanie orzeczenia w danej sprawie (wyroku sądu, decyzji administracyjnej). O stosowaniu prawa można mówić również wówczas, gdy dany podmiot realizuje swoje kompetencje czy uprawnienia. Niezależnie od tego, czy stosowanie prawa realizowane jest przez organ państwowy, czy też inny podmiot, najbardziej istotne wydają się być

czynności zmierzające do ustalenia obowiązujących przepisów oraz dokonanie ich wykładni.

II. Podstawowe założenia stosowania prawa podatkowego

107 Celem podmiotów stosujących prawo podatkowe powinna być pełna jego realizacja. Ten cel, oczywisty z punktu widzenia konstytucyjnych zasad praworządności i legalności, nie zawsze jest właściwie realizowany w procesie stosowania prawa podatkowego. Często bowiem działania administracji zmierzają w pierwszym rzędzie do przysporzenia dochodów budżetowych – urzeczywistnianiu celów fiskalnych opodatkowania, co może pozostawać w sprzeczności z podstawowymi zasadami stosowania prawa podatkowego wyprowadzonymi z Konstytucji, zwłaszcza zaś z konstytucyjnej zasady państwa prawnego.

108 W państwie prawnym stosowanie prawa podatkowego musi być podporządkowane **zasadzie ustawowej miarodajności opodatkowania** oraz jego równości. Ingerencja administracji i sądu w sferę majątkową podmiotu opodatkowanego może być dokonywana wyłącznie według miar ustawowych – zgodnie z miarodajnością stanu faktycznego określonego w poszczególnych ustawach podatkowych. Ma to być równa miara wynikająca z materialnego prawa podatkowego. Opodatkowaniu powinni podlegać wszyscy, z którymi związany jest stan faktyczny, z jakim ustawa wiąże obowiązek podatkowy. Istotne jest przy tym, aby stan faktyczny ustalony w procesie stosowania prawa wiązał opodatkowanie z rzeczywistymi stosunkami życiowymi. Na stan faktyczny opodatkowania składają się wszystkie przesłanki, które powinny być spełnione dla powstania obowiązku podatkowego oraz określenia jego zakresu. Będą to zatem nie tylko przesłanki rodzące roszczenie podatkowe, lecz także przesłanki związane ze zwolnieniami i ulgami podatkowymi, wpływające na podstawę wymiaru oraz wysokość podatku. Powinny być one ustalone ściśle i według miar równych, nawet wówczas, gdy prawodawca posługuje się klauzulami generalnymi i zwrotami niedookreślonymi; nie mogą one bowiem oznaczać dowolności postępowania podmiotów stosujących prawo.

109 W demokratycznym państwie prawnym stosowanie prawa podatkowego powinno zmierzać do pogodzenia interesu publicznego z indywidualnymi interesami jednostki. Ujęty w ustawie podatkowoprawny stan faktyczny zakreśla granice ingerencji państwa w sferę majątkową podmiotu opodatkowanego. Nie może być on w trakcie stosowania prawa rozszerzany poza to, co bezpośrednio wynika z ustawy podatkowej. Niedopuszczalne jest bowiem opodatkowanie na podstawie fikcyjnego stanu rzeczy, wychodze-

nie poza te cechy stanu faktycznego, które określa ustawa. W przypadku wątpliwości co do treści przepisów kształtujących podatkowoprawny stan faktyczny należy rozstrzygać na korzyść podatnika, zgodnie z zasadą *in dubio pro tributario*. Milczenie ustawodawcy co do objęcia obowiązkiem podatkowym danego stanu faktycznego, nawet gdyby wynikało z błędu legislacyjnego, powoduje konieczność uznania danego obszaru za wolny od opodatkowania. **Stan faktyczny kształtuje bowiem ustawodawca, a nie administracja lub sądy.** Do prawa podatkowego należy więc w pełni odnieść stanowisko Trybunału Konstytucyjnego wyrażone w uchwale z 7.3.1995 r. (W 9/94, OTK 1995, Nr 1, poz. 20). Przyjęto w nim, że wykładnia prawa nie może przerodzić się w tworzenie norm prawnych. Jej celem jest bowiem ustalenie treści norm prawnych ujętych w przepisach ustawy, zgodnie z zasadami konstytucyjnymi, przy zastosowaniu reguł interpretacji przyjętych w kulturze prawnej demokratycznego państwa prawnego.

110 Wykładnia prawa podatkowego pozostaje w zgodzie z obowiązującym porządkiem prawnym, gdy jest **zgodna z Konstytucją**. Obowiązkiem sądu jest bowiem, jak przyjął SN w uchwale z 20.6.2000 r. (I KZP 14/00, OSN 2000, Nr 7–8, poz. 59), interpretowanie przepisów ustaw w zgodzie z Konstytucją RP, co wynika m.in. z bezpośredniego stosowania przepisów Konstytucji RP (art. 8 ust. 2 Konstytucji RP), wyrażającego się także w uwzględnianiu kontekstu konstytucyjnego przy interpretacji ustaw. Badając orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego dotyczące zgodności z Konstytucją RP określonego aktu prawnego, należy brać pod uwagę nie tylko samą sentencję wyroku, lecz także dodawane przez Trybunał objaśnienia do sentencji. W objaśnieniach tych Trybunał określa, **w jakim rozumieniu** norma będąca przedmiotem jego orzeczenia jest zgodna z Konstytucją RP, co w praktyce powoduje, że w zasadzie tylko przy interpretacji przepisu prawnego w sposób określony przez Trybunał, można go uznać za pozostający w zgodzie z Konstytucją RP.

111 Problematyka wykładni w zgodzie z Konstytucją RP wiąże się z zagadnieniami tzw. **wyroków interpretacyjnych**. Odgrywają one istotną rolę w orzecznictwie konstytucyjnym wielu krajów, w tym także w Polsce. Trybunał Konstytucyjny uznaje dany przepis za zgodny z Konstytucją, pod warunkiem określonego jego rozumienia. W efekcie przepis zostaje zachowany w porządku prawnym, gdy wyprowadzona z niego norma ma takie znaczenie, jakie przyjął Trybunał w swym orzeczeniu. Przykładem może być wyrok TK z 13.9.2011 r. (P 33/09, OTK-A 2011, Nr 7, poz. 71), w którym przyjęto, że przepisy ustawy z 12.1.1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych, rozumiane w ten sposób, że nie odnoszą się do wyrobisk

górniczych oraz mogą się odnosić do obiektów i urządzeń w nich zlokalizowanych, są zgodne z zasadą ustawowej określoności regulacji podatkowych i zasadą poprawnej legislacji wywodzonymi z art. 217 w zw. z art. 84 i 2 Konstytucji RP. Należy jednak wyraźnie oddzielić „wyroki interpretacyjne" od kompetencji Trybunału z lat 1989–1997 do ustalania powszechnie obowiązującej wykładni ustaw, które nie mają ze sobą nic wspólnego. Trybunał nie jest bowiem obecnie władny, tak jak to miało miejsce w wymienionym okresie, dokonywać wiążącej wykładni aktów normatywnych.

Wyroki interpretacyjne wzbudzają kontrowersje. Mają one gorących zwolenników, jak i przeciwników. Nie wchodząc w te kontrowersje należy przyjąć, iż tego rodzaju wyroki funkcjonują w polskiej rzeczywistości prawnej, wywierają istotny wpływ na proces stosowania prawa, w tym także stosowania prawa podatkowego, zaś ich wpływ na ideologię wykładni prawa jest znaczący. Dotyczy to zarówno samej sentencji wyroku interpretacyjnego, jak i może przede wszystkim jego uzasadnienia, ukazującego ideologię wykładni prawa stosowaną przez Trybunał. Uzasadnienie to wskazuje niejednokrotnie, jak należy interpretować określony przepis, aby można było go zachować w porządku prawnym. Jest to istotna wskazówka, która ma zapobiec odmiennej i niezgodnej z Konstytucją wykładni badanego przepisu w postępowaniu sądowym lub w postępowaniu administracyjnym.

112 Z punktu widzenia wpływu orzeczeń Trybunału Konstytucyjnego na jednolitość funkcjonowania prawa, podstawowe znaczenie ma treść wyroku interpretacyjnego, zawarte w niej zasady możliwe do zaakceptowania przez wszystkich uczestników procesu stosowania prawa podatkowego. Niezależnie od tego, czy konstytucyjność przepisu prawa wyrażona jest tylko w samej sentencji wyroku interpretacyjnego, czy też również w jego uzasadnienie, podmioty stosujące prawo powinny wykorzystywać przyjęte w uzasadnieniu wyroku ogólne zasady interpretacji prawa.

Trybunał powstrzymuje się, w ramach orzeczeń interpretacyjnych, od przyjmowania takiego rozumienia przepisu, które byłoby sprzeczne z ukształtowaną praktyką orzeczniczą oraz doktryną (wyr. TK z 4.12.2001 r., SK 18/00, OTK 2002, Nr 8, poz. 256), wychodząc z oczywistego założenia, że rzeczywista treść wielu przepisów formułuje się dopiero w procesie ich stosowania. Jeżeli zatem określony sposób rozumienia przepisu ustawy utrwalił się już w sposób jednoznaczny, to należy uznać, że przepis ten – w praktyce jego stosowania – nabrał takiej treści, jaką odnalazły w nim najwyższe instancje sądowe (Sąd Najwyższy, Naczelny Sąd Administracyjny), przy czym jednak w przypadku, gdy przyjętego przez praktykę rozumienia przepisu nie da się pogodzić z podstawowymi zasada-

mi lub wolnościami konstytucyjnymi, konieczne może się okazać orzeczenie jego niekonstytucyjności, aby umożliwić ustawodawcy bardziej precyzyjne i jednoznaczne uregulowanie danej kwestii (wyr. TK z 3.10.2000 r., K 33/99, OTK 2000, Nr 6, poz. 188).

W prawie podatkowym granice między stanowieniem i stosowaniem prawa powinny być wyraźnie zakreślone. Administracja podatkowa powołana jest przede wszystkim do stosowania prawa podatkowego, zaś jego stanowienie przez administrację ma charakter uzupełniający i powinno się odbywać jedynie w granicach zakreślonych przez upoważnienia ustawowe. W wielu systemach podatkowych naczelny organ administracji podatkowej obowiązany jest do zapewnienia jednolitości stosowania prawa podatkowego przez administrację, co ma gwarantować równość opodatkowania. Ta ogólna norma kompetencyjna nie może być podstawą do tworzenia prawa podatkowego, zwłaszcza zaś „uzupełniania" lub też „poprawiania" regulacji ustawowej. Przepisy wewnętrzne administracji nie wiążą bowiem podatnika ani sądów, a więc mogą być jedynie zaliczane do procesu stosowania prawa podatkowego, a nie jego stanowienia. W państwie prawnym muszą się one mieścić w ramach granic opodatkowania zakreślonych przez prawodawcę. Podobnie jest oczywiście w przypadku, gdy prawo podatkowe stosowane jest przez inne podmioty – podatnika, płatnika, albo też wówczas, gdy sąd dokonuje kontroli stosowania prawa przez administrację. Orzecznictwo podatkowe realizowane przez polskie sądy nie może być bowiem zaliczane do stanowienia prawa, lecz do jego stosowania, co nie wyklucza jego twórczego charakteru. Powinno się ono jednak mieścić wyraźnie w granicach zakreślonych dla opodatkowania przez poszczególne ustawy podatkowe.

Stanowisko, że w Polsce sądy nie tworzą prawa podatkowego, nie **113**
oznacza negowania ich roli dla praktyki stosowania tego prawa, zwłaszcza wówczas, gdy jest ono w miarę jednolite. Rolę sądu należy tu rozpatrywać przede wszystkim w kontekście kontroli prawidłowości stosowania prawa podatkowego przez administrację. Orzeczenia sądowe nie wiążą jednak administracji, poza oczywiście sprawą, której dotyczą. Istotnym problemem jest więc **rzeczywisty** wpływ orzeczeń sądowych na praktykę stosowania prawa podatkowego. Sprawa wiąże się nie tylko z zagadnieniami samej jedności stosowania prawa, lecz ma szersze znaczenie, związane z konstytucyjną zasadą państwa prawnego, zwłaszcza zaś rozpatrywaną w kontekście zasad sprawiedliwości i równości opodatkowania. Chodzi bowiem o „**równość stosowania prawa podatkowego**", tak aby nie obciążać różnymi ciężarami podatkowymi podmiotów znajdujących się w takiej samej sytuacji faktycznej lub prawnej. Ważne jest więc,

aby orzeczenia sądowe były nie tylko formą kontroli administracji, lecz aby jednocześnie tworzyły pewne ogólne reguły działania administracji w dziedzinie podatkowej.

114 Podstawowymi warunkami odpowiedniego stosowania prawa podatkowego są: prawidłowe ustalenie obowiązujących przepisów oraz dokonanie ich wykładni. Przy ustaleniu obowiązujących przepisów chodzi o określenie tych ich zespołów, które zostały wydane w dziedzinie prawa podatkowego i nie są uchylone. Wiąże się z tym zagadnienie źródeł prawa.

Po określeniu obowiązującego prawa niezbędne jest ustalenie znaczenia tekstu prawnego zaliczanego do tego prawa, czyli dokonanie wykładni prawa w najszerszym jej rozumieniu – odtworzenie normy prawnej zawartej w przepisach prawa.

Proces stosowania prawa rozpoczyna się od zagadnień walidacyjnych. Chodzi w szczególności o poszukiwanie normatywnej podstawy rozstrzygnięcia określonej sprawy. Związane jest to z zagadnieniem źródeł prawa, głównie zaś źródeł w ich znaczeniu formalnym – aktów zawierających prawo powszechnie obowiązujące. Treść normy zawartej w przepisach aktów prawnych, zwłaszcza zaś określenie jej przydatności dla rozstrzygnięcia danej sprawy, wymaga niejednokrotnie interpretacji przepisów wielu aktów prawnych, zwłaszcza zaś aktów o podstawowym znaczeniu dla systemu prawa, takich jak Konstytucja albo też akty prawa unijnego. Rezultaty wykładni prawa mogą być często zróżnicowane w zależności od tego, jak szerokie jest **pole interpretacji**, w szczególności zaś, czy podmiot stosujący prawo ograniczy się do interpretacji jedynie przepisów zawartych w jednym akcie prawnym, czy też przepisy te będą interpretowane w szerszym kontekście porządku prawnego, do którego przynależą.

Wykładnia prawa podatkowego w szerokim jej rozumieniu, a więc łącznie ze źródłami prawa, ma podstawowe znaczenie dla stosowania prawa podatkowego.

Przedstawione w poprzednich rozdziałach cechy prawne podatku, miejsce prawa podatkowego w systemie prawa oraz jego struktura wewnętrzna, a także konstytucyjne podstawy opodatkowania przedstawione w tym rozdziale, stanowią punkt wyjścia dla określenia źródeł prawa podatkowego oraz wykładni przepisów tego prawa w procesie jego stosowania.

Rozdział V. Źródła prawa podatkowego

Literatura: *J. Barcz* (red.), Prawo Unii Europejskiej, Warszawa 2002; *S. Biernat* (red.), Studia z Prawa Unii Europejskiej, Kraków 2000; *D. Birk*, Das Leistungsfähighkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen, Köln 1983; *I.A. Brinkmann*, Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung und formeller Gesetzesbegriff, Köln 1982; *B. Brzeziński* (red.), Model Konwencji OECD. Komentarz, Warszawa 2010; *F. Emmert*, *M. Morawiecki*, Prawo Europejskie, Warszawa–Wrocław 2002; *L. Etel*, Uchwały podatkowe samorządu terytorialnego, Białystok 2004; *J. Głuchowski*, Oazy podatkowe, Warszawa 1996; *M. Herdegen*, Prawo europejskie, Warszawa 2006; Konstytucja RP w praktyce, Warszawa 1999; *R. Hauser*, Wpływ orzecznictwa Naczelnego Sądu Administracyjnego na tworzenie prawa, [w:] Sądownictwo administracyjne gwarantem wolności i praw obywatelskich 1980–2005, Warszawa 2005; *C. Kosikowski* (red.), Przyszłość Unii Europejskiej w świetle jej ustroju walutowego i finansowego, Białystok 2013; *D. Lasok*, Zarys Prawa Unii Europejskiej, Toruń 1995; *H. Litwińczuk* (red.), Podatki bezpośrednie. Prawo polskie a prawo wspólnotowe, Warszawa 2009; *D. Dominik-Ogińska*, *M. Milicz*, *A. Mudrecki*, *P. Ogiński*, *A. Pomorska*, *P. Wróbel*, Harmonizacja prawa podatkowego w Unii Europejskiej, Warszawa 2011; *R. Mastalski*, *E. Fojcik-Mastalska* (red.), Prawo finansowe, Warszawa 2013; *D. Mączyński*, Międzynarodowa współpraca w sprawach podatkowych, Warszawa 2009; Modelowa Konwencja w sprawie podatku od dochodu i majątku. Wersja skrócona z 15 lipca 2005 r., Warszawa 2006; *Z. Ofiarski*, Źródła prawa podatkowego i jego stanowienie oraz podstawowe formy, [w:] *L. Etel* (red.), System Prawa Finansowego, t. III, Prawo daninowe, Warszawa 2010; *A. Pomorska*, *P. Smoleń*, *A. Gorgol* (red.), Prawo finansowe w warunkach członkostwa Polski w Unii Europejskiej. Księga jubileuszowa dedykowana Profesor Wandzie Wójtowicz, Lublin 2011; *P. Selera*, Międzynarodowe a unijne prawo podatkowe w kontekście opodatkowania zysków przedsiębiorstw, Warszawa 2010; *M. Supera-Markowska*, Wspólna skonsolidowana podstawa opodatkowania jako koncepcja harmonizacji opodatkowania korporacyjnego w UE, Warszawa 2010; *K. Tipke*, *J. Lang*, Steuerrecht, Kőln 2010; *M. Zasiawska*, *A. Oktawiec*, *J. Chorązka* (red.), Umowy o Unikaniu Podwójnego Opodatkowania. Komentarz, Warszawa 2011; Źródła prawa w Rzeczypospolitej Polskiej, praca zbiorowa, Warszawa 1997.

§ 1. Pojęcie źródeł prawa

I. Uwagi ogólne

115 Termin „źródła prawa" jest dość wieloznaczny – w dużym stopniu opisowy. Jako źródła prawa można bowiem traktować zarówno same akty kompetentnych organów prawodawczych, jak i akty prawne rozpatrywane w kontekście podstawy normatywnej rozstrzygnięcia określonej sprawy – walidacyjne ujęcie źródeł prawa. Można także ujmować źródła prawa z punktu widzenia czynników wpływających na treść określonej normy (źródła w ujęciu materialnym). Walidacyjne ujęcie źródła prawa wiąże się z procesem stosowania prawa.

Dla właściwej realizacji prawa niezbędne jest zakreślenie odpowiedniego „**pola interpretacji**". Należy w nim uwzględnić zarówno przepisy systemu prawa krajowego, jak i prawa unijnego oraz międzynarodowego. Poza źródłami prawa, niezbędne jest również przy ustalaniu „pola interpretacji", branie pod uwagę, innych wcześniejszych decyzji stosowania prawa („precedensy faktyczne") wynikających zarówno z orzeczeń sądów krajowych, jak i, z orzeczeń ETS (obecnie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej – TSUE). Z tego też względu przedmiotem rozważań w tym rozdziale są nie tylko same źródła prawa, lecz także wpływ na te źródła orzecznictwa podatkowego.

W procesie stosowania prawa podatkowego uczestniczą nie tylko organy publiczne (co jest charakterystyczne dla prawa publicznego), lecz także podmioty niebędące tymi organami, co nie występuje w przypadku innych gałęzi prawa zaliczanych do prawa publicznego (np. w prawie administracyjnym). Są to podatnicy dokonujący samoobliczania podatkowego oraz płatnicy, na których spoczywa obowiązek obliczania podatku. Samoobliczanie podatkowe oraz obliczanie podatków przez płatników stanowi specyficzną, niespotykaną w innych gałęziach prawa, formę stosowania prawa. W efekcie w **administracyjnym stosowaniu prawa podatkowego** biorą udział nie tylko podmioty publiczne (administracja podatkowa), lecz także podatnicy i płatnicy.

Stosowanie prawa w przypadku samoobliczania podatkowego oraz obliczanie podatków przez płatników odbywa się bez bezpośredniego w nim udziału organów publicznych – administracji podatkowej. W przypadku natomiast, gdy organ podatkowy, kwestionując prawidłowość samoobliczania podatkowego lub obliczenia podatku, dokonuje wymiaru kontrolnego, ma miejsce niejako klasyczne stosowanie prawa publicznego, kiedy to kompetentny organ publiczny wydaje wiążącą decyzję o charakterze jed-

nostkowym (indywidualnym i konkretnym). Uruchamia to równocześnie możliwość udziału w procesie administracyjnego i sądowego stosowania prawa innych podmiotów publicznych, poczynając od organu podatkowego drugiego stopnia, a kończąc na Naczelnym Sądzie Administracyjnym wydającym orzeczenie kasacyjne.

Stosowanie prawa z udziałem podmiotów niepublicznych można uznać za swego rodzaju **wstępny etap administracyjnego stosowania prawa**, charakteryzujący się nie tyle kontrolą administracyjną prawidłowości wywiązywania się tych podmiotów z nałożonych na nich obowiązków proceduralnych, co swego rodzaju nadzorem administracyjnym (podatkowym), chociaż oczywiście jest to bardziej nadzór w potocznym jego rozumieniu, niż w prawnym ujęciu. Nie ma tu bowiem charakterystycznej dla nadzoru administracyjnego relacji podporządkowania pomiędzy podmiotem nadzorowanym i nadzorującym. Występować może natomiast, charakterystyczna dla nadzoru, współodpowiedzialność podmiotu kontrolującego za efekty działalności podmiotów niepublicznych w zakresie stosowania prawa podatkowego.

Jednym z zadań administracji podatkowej w procesie stosowania prawa jest kontrola prawidłowości działań podatnika i płatnika w zakresie ustalania należności podatkowych oraz ich realizacji. Organ podatkowy ma nie tylko obowiązek bieżącej kontroli samoobliczania podatkowego i obliczania podatku przez płatnika, lecz także powinien to uczynić w odpowiednim terminie, tak aby nie przedawniło się prawo do wymiaru podatkowego (w tym przypadku wymiaru kontrolnego). Czy jednak działania podmiotów niepublicznych w procesie stosowania prawa będą miały jedynie charakter doraźny, czy też nabiorą charakteru bieżącego nadzoru w szerokim jego rozumieniu, z wyraźnym akcentem na współodpowiedzialność organów podatkowych za prawidłowe ustalanie należności podatkowych oraz właściwą ich realizację, zależy nie tyle od dobrej woli organu podatkowego, lecz przede wszystkim od tego, jak prawodawca postrzega w polityce tworzenia prawa instytucję samoobliczania podatkowego oraz obliczania należności podatkowych przez płatnika. Czy uzna takie stosowanie prawa za samoistny jego etap, niezależny od administracyjnego stosowania prawa, czy też przyjmie, że jest to jego wstępny etap. W tym drugim przypadku organ podatkowy nie tylko powinien kontrolować prawidłowość działań podmiotów niepublicznych, lecz także, a może przede wszystkim, powinien udzielać im wszelkiej pomocy niezbędnej dla prawidłowej realizacji ich obowiązków, będąc w określonym stopniu współodpowiedzialnym za efekty działań podmiotów niepublicznych. Dla rzeczywistego realizowania tej współodpowiedzialności prawodawca powinien wyposa-

żyć organy podatkowe w odpowiednie instrumenty prawne umożliwiające im udzielanie podmiotom niepublicznym pomocy faktycznej i prawnej, przy uznaniu kosztów takiej pomocy za niezbędny element kosztów postępowania podatkowego. Jedynie pod tym warunkiem można organ publiczny uczynić współodpowiedzialnym za efekty działań podmiotów niepublicznych w stosowaniu prawa podatkowego. Jest to równocześnie jedna z zasadniczych przesłanek uzyskania właściwych, zgodnych z założonymi celami polityki tworzenia prawa, efektów samoobliczania podatkowego i obliczania należności podatkowych przez płatników.

Stosowanie prawa podatkowego przez podmioty niepubliczne nie opiera się na normie kompetencyjnej stwarzającej wskazanym w niej podmiotom podstawę prawną do podejmowania decyzji stosowania prawa (orzeczenia sądowego, decyzji administracyjnej), do której powinny się zastosować wskazane w niej podmioty. Tego rodzaju norm, co oczywiste, trudno szukać w przypadku podejmowania określonych działań związanych zwykle ze stosowaniem prawa podatkowego przez podmioty niepubliczne – podatnika i płatnika. To nie uprawnienia tych podmiotów stanowią podstawę prawną ich udziału w procesie stosowania prawa, lecz wręcz odwrotnie. Są to obowiązki nałożone na te podmioty przez normy prawa podatkowego.

W stosowaniu prawa podatkowego należy odróżnić **postępowanie podatkowe w szerokim jego rozumieniu** zmierzające do ustalenia należności podatkowych – administracyjne stosowanie prawa – oraz **sądową kontrolę decyzji podatkowych** (decyzji administracyjnych) – sądowe stosowanie prawa. W postępowaniu podatkowym występują różne techniki proceduralne. Postępowanie podatkowe w ścisłym tego słowa znaczeniu – postępowanie podatkowe *sensu stricto* – jest postępowaniem, w którym organ administracji dokonuje wymiaru podatku w formie decyzji administracyjnej. Należność podatkowa może być także ustalona przez samego podatnika (samoobliczanie podatkowe) lub też płatnika – podmiot zobowiązany do obliczenia podatku obciążającego podatnika, kiedy ma miejsce postępowanie podatkowe w szerokim jego rozumieniu – postępowanie podatkowe *sensu largo*. W tym przypadku wymiar podatkowy dokonywany jest przez organ administracji tylko wtedy, gdy podatnik lub płatnik nie wywiążą się należycie z obowiązków nałożonych na nich przez prawo (wymiar kontrolny).

Decyzja administracyjna podlega sądowej kontroli sprawowanej przez sądy administracyjne, inne od sądów powszechnych. Może być ona bowiem, jak każda decyzja administracyjna, zaskarżona do sądu administracyjnego (Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego) po wyczerpaniu toku instancji w postępowaniu administracyjnym. Przesłanką zaskarżenia decy-

zji podatkowej jest jej niezgodność z prawem. Wyznacza ona równocześnie zakres sądowego stosowania prawa.

Analizując źródła prawa podatkowego, z punktu widzenia procesu stosowania prawa, należy mieć na względzie **walidacyjne ujęcie źródeł prawa**. Obciążenie podatkowe powinno mieć bowiem swoją jednoznaczną podstawę prawną. Stanowi ją – wyprowadzona z obowiązujących przepisów – norma prawna zastosowana do rozstrzygnięcia określonej sprawy. Ustalenie obowiązujących przepisów stanowi wstępny etap wykładni prawa, co nie oznacza, iż mało ważny. Rozstrzygnięcia zagadnień **walidacyjnych**, w szczególności zaś ustalenie, jaka norma obowiązuje w danym czasie powoduje, iż problemy interpretacyjne są w określonym zakresie pochodne w stosunku do zagadnień walidacyjnych. W procesie stosowania prawa ma bowiem miejsce **wykładnia operatywna** związana z rozstrzygnięciem określonej sprawy, a nie wykładnia prawa w ogóle, która występuje w przypadku **wykładni doktrynalnej**. W wykładni operatywnej chodzi nie tylko o samo odtworzenie normy z przepisu (co jest wystarczające w przypadku wykładni doktrynalnej), lecz przede wszystkim o ustalenie jej treści z punktu widzenia rozstrzygnięcia określonej sprawy. Norma ta może mieć często różną treść w zależności od tego, jak szerokie jest **pole interpretacji prawa**, w tym przypadku prawa podatkowego. Pole interpretacji to przede wszystkim (zwłaszcza w prawie podatkowym jako prawie ingerencyjnym) źródła prawa w ich znaczeniu formalnym, a więc akty zawierające obowiązujące przepisy. Szerokie pole interpretacji prawa podatkowego stwarza odpowiednie przesłanki dokonywana jego wykładni w sposób kompleksowy. Często bowiem dla potwierdzenia rezultatów wykładni językowej, zwłaszcza po wejściu Polski do Unii Europejskiej, niezbędne jest posługiwanie się wykładnią systemową, a nawet celowościową (funkcjonalną). W praktyce opodatkowania rozbieżności co do pola interpretacji mogą niejednokrotnie doprowadzić do odmiennych rezultatów wykładni prawa.

Przedstawiony etapowy model stosowania prawa podatkowego charakteryzujący się kontrolą właściwego interpretowania tego prawa w następnym etapie jego stosowania, wymaga, dla racjonalności jego funkcjonowania, przyjęcia przez podmioty w nim uczestniczące określonego konsensusu co do zakresu źródeł prawa, jakie powinny być brane pod uwagę w procesie stosowania prawa. Pewne wskazówki co do tego zakresu można odnaleźć w omówionych już orzeczeniach interpretacyjnych Trybunału Konstytucyjnego (zob. *Nb. 107*). Stwarzają one niezmiernie ważne przesłanki do jednolitego, zgodnego z orzeczeniami interpretacyjnymi, rozumienia przepisów prawa podatkowego zarówno przez podmioty publiczne, jak i podmioty nie-

publiczne. Właściwa realizacja prawa uzależniona jest jednak nie tylko od jednolitego stosowania norm prawa podatkowego, lecz przede wszystkim od samego procesu legislacyjnego powołującego do życia te normy w określonych rodzajach aktów prawnych, składających się na źródła prawa.

116 Wpływ legislacji na stosowanie prawa podatkowego jest daleko idący, znacznie większy niż w innych gałęziach prawa. Wynika to z jego specyfiki wyrażającej się przede wszystkim w tym, że prawodawca powołuje do życia stanowione stosunki społeczne, a nie odnosi regulacji do istniejących już stosunków. Wpływ prawodawcy dotyczy zwłaszcza możliwości uelastycznienia stosowania prawa, **pogodzenia elastyczności stosowania z jego legalnością**.

Elastyczność stosowania prawa podatkowego uzależniona jest głównie od swego rodzaju przyzwolenia prawodawcy. Racjonalny prawodawca powinien bowiem mieć daleko idącą wyobraźnię co do tego, jak w praktyce stosowania prawa mogą funkcjonować przyjęte przez niego rozwiązania prawne. W przypadkach zatem skomplikowanych stanów faktycznych dotyczących działalności gospodarczej, zwłaszcza transgranicznej, ograniczenie się do drobiazgowej regulacji pozbawia przepisy prawa koniecznej tu elastyczności. Nawet zatem przy sprowadzaniu procesu stosowania prawa podatkowego do konieczności przestrzegania w nim wierności literze prawa, jako granicy wykładni, w ramach możliwego sensu słów przepisów prawnych, dopuszczalne jest elastyczne stosowanie przepisów prawa, dostosowujące te przepisy do dynamicznych i częstych zmieniających się mechanizmów funkcjonowania gospodarki.

Działalność gospodarcza, zwłaszcza działalność transgraniczna, charakteryzuje się znaczną różnorodnością, a także złożonością form organizacyjno-prawnych, często przybierających postać skomplikowanych, międzynarodowych struktur gospodarczych, charakterystycznych dla współczesnej globalizacji. Trudności w normatywnym ustaleniu podatkowoprawnego stanu faktycznego związanego z działalnością gospodarczą mają wiele przyczyn, tak natury prawnej, jak i gospodarczej, zwłaszcza biorąc pod uwagę, że opodatkowanie ma za swój przedmiot dynamiczne zjawiska gospodarcze.

Problemy w ukształtowaniu konstrukcji prawnych odnoszących się do opodatkowania działalności gospodarczej nakazują poszukiwanie drogi zbliżenia tych konstrukcji do rzeczywistości gospodarczej poprzez wykorzystywanie, w sposób umiarkowany, klauzul generalnych i zwrotów niedookreślonych, a także położenie większego nacisku na procedury stosowania prawa. Chodzi przy tym nie tylko o klasyczne procedury służące realizacji prawa, lecz także dopuszczenie w nim możliwości wykorzysty-

wania pewnych elementów **negocjacji prawniczych**, tak charakterystycznych dla prawa prywatnego.

Przestrzeń negocjacyjna w prawie podatkowym może mieć miejsce w przypadku opodatkowania skomplikowanych zjawisk gospodarczych, szczególnie zaś tych, które występują w ramach gospodarki światowej. Istnienie jednak samego miejsca dla negocjacji prawniczych nie jest równoznaczne z możliwością ich pełnego, klasycznego prowadzenia, biorąc pod uwagę samą istotę prawną podatku przedstawioną w rozdziale I. Chodzi bowiem o to, czy w prawie podatkowym mogą wystąpić pełne, klasyczne negocjacje odpowiadające ich prawnej istocie, czy też jedynie pewne elementy negocjacji zmierzające do uelastycznienia stosowania prawa podatkowego, niezbędnego do rozstrzygania skomplikowanych sporów podatkowych.

Nie ulega wątpliwości, że negocjacje w prawie podatkowym, ze względu na jego istotę, nie mogą mieć tak otwartego i szerokiego zakresu jak w prawie prywatnym. Godzenie elastyczności stosowania prawa z jego legalizmem jest tu bowiem szczególnie trudne, zważywszy, że granice opodatkowania powinny być wyraźnie i jednoznacznie zakreślone w ustawie podatkowej. Nie oznacza to jednak, że prawodawca powinien stworzyć tak daleko idący zamknięty system norm prawa podatkowego, który ograniczałby stosowanie prawa do samego pozytywizmu prawniczego, w szczególności zaś przesądzał o realizacji w sądowym stosowaniu prawa ideologii związanej decyzji sądowej w jej skrajnej postaci z całkowitym wykluczeniem negocjacji prawniczych.

117 Najczęściej pojęcie źródeł prawa sprowadzane jest do określenia, jakie fakty w danym systemie należy uznać za prawotwórcze (formalne źródła prawa). Chodzi zwłaszcza o to, które z aktów pochodzących od organów państwowych, ze względu na ich treść oraz sposób tworzenia, należy uznać za akty ustanawiające obowiązujące przepisy prawne. W procesie stosowania prawa należy jednak formalne źródła prawa rozumieć szerzej, przez zaliczenie do nich zarówno samych faktów prawotwórczych, jak i reguł dotyczących wiązania z tymi faktami, obowiązywania określonych norm postępowania (zespół reguł interpretacji przepisów prawnych). Ponieważ jednak zagadnienia interpretacji prawa podatkowego omawiane są w rozdziale poświęconym wykładni tego prawa, uzasadnione jest poprzestanie tu na przedstawieniu źródeł prawa podatkowego w wąskim ich rozumieniu. Biorąc jednak pod uwagę, iż problematyka źródeł prawa jest ściśle powiązana z jego interpretacją i stosowaniem, wypadnie do niej wrócić również w rozdziale następnym poświęconym wykładni prawa. W pewnym uproszczeniu można przyjąć, iż w tym rozdziale źródła prawa zosta-

ną przedstawione w ujęciu statycznym, zaś w rozdziale następnym poddane zostaną analizie w ujęciu dynamicznym, jako początkowy etap procesu stosowania prawa.

118 Punktem wyjścia dla określenia źródeł prawa w danej gałęzi powinny być ogólne założenia dotyczące aktów prawotwórczych organów państwa. Prawo jest bowiem zarówno faktem społecznym, jak i faktem instytucjonalnym. Pojęcie źródeł prawa wskazuje bowiem nie tylko na podmioty tworzące prawo, lecz także na treść i formę aktów normatywnych. Treść prawa jest różna, jak różne są regulowane przez nie stosunki społeczne. Co więcej, należy w pełni podzielić pogląd, iż zróżnicowanie pól tematycznych tekstów prawnych odpowiada zróżnicowaniu poszczególnych gałęzi prawa, zaś specyficzne dla różnych gałęzi prawa słownictwo uzależnione jest od przyjętej przez te gałęzie metody regulacji. Równocześnie do tak zróżnicowanej treści powinna być dobrana odpowiednia forma prawna, która ją wyraża. Nawet tak bezsporne źródło prawa, jakim jest ustawa, odgrywa różną rolę w poszczególnych gałęziach prawa.

119 Istnieją tego typu stosunki społeczne regulowane przez prawo, które nie tylko wymagają normowania ustawowego, lecz także powinny być tak dalece ustawą uregulowane, aby można ją było w szerokim zakresie bezpośrednio stosować, przy znacznym ograniczeniu regulacji podustawowych. Tego rodzaju wymogi dotyczą przede wszystkim tej materii prawnej, która zakreśla prawa i obowiązki jednostki, tworzy zabezpieczenia jej praw czy też nakłada obowiązki dokonywania przez jednostkę świadczeń na rzecz ogółu. Generalnie są to stosunki społeczne, w których interes publiczny dominuje nad indywidualnym interesem jednostki. Gdy jednak tego rodzaju stosunki nie występują, problematyka źródeł prawa jest trochę inna – w prawie cywilnym zaobserwować można np. dość ogólny charakter regulacji ustawowej, przy dużym znaczeniu aktów prawnych niższego rzędu, a także znacznej roli praktyki stosowania prawa, która wypełnia zwroty niedookreślone i klauzule generalne, licznie występujące w normach tego prawa. Także zakreślenie granic źródeł prawa nie ma tu tak istotnego znaczenia, jak w przypadku prawa publicznego, w tym oczywiście również prawa podatkowego. Granice źródeł prawa wiążą się z zagadnieniami szerokiego czy też wąskiego rozumienia źródeł prawa.

II. Szeroka i wąska koncepcja systemu źródeł prawa

120 Przy **szerokim** rozumieniu systemu źródeł prawa aktem prawotwórczym jest każdy akt obowiązujący jego adresatów, niezależnie od tego, jaka jest podstawa prawna jego ustanowienia. Natomiast przy pojęciu **wą-**

skiej koncepcji systemu źródeł prawa każdy organ publiczny, stanowiący normy prawne, powinien się legitymować udzieloną mu kompetencją prawodawczą do stanowienia aktów określonego rodzaju. Konsekwencją takiego stanowiska jest, że za prawo należy uznać tylko te akty generalne, których tworzenie oparte jest na instytucjonalnych gwarancjach ich stanowienia – prawnie określonych warunkach dotyczących właściwości organu stanowiącego prawo, trybu uchwalania aktów prawnych, a także obowiązku ich publikacji. Tego rodzaju stanowisko zakłada, że normy prawne powinny pełnić rolę standardów, z których płyną decyzje konkretne, indywidualne, co jest warunkiem realizacji konstytucyjnej zasady praworządności i prawnej ochrony jednostki, a także, co się z tym wiąże, stwarza pewność prawa i bezpieczeństwo prawne. Przy takim rozumieniu źródeł prawa można dość wyraźnie wytyczyć granice między normami prawnymi a ogólnymi regułami postępowania tworzonymi przez naczelne organy administracji w ramach ich zwierzchnich funkcji kierowniczych. Jeżeli bowiem nawet uzna się, że stosunki wewnętrzne administracji mogą być regulowane prawem, a więc sam fakt ograniczonego podmiotowo zakresu obowiązywania danego aktu nie pozbawia go cech prawotwórczych, to tego rodzaju akty, przy przyjęciu wąskiej koncepcji źródeł prawa, mogą być co najwyżej „prawem wewnętrznym administracji", które nie obowiązuje poza jej strukturami organizacyjnymi.

121 Podstawowe cechy prawne podatku – świadczenie pieniężne na rzecz władzy publicznej, któremu nie odpowiada wzajemne świadczenie z jej strony oraz zakreślenie granic tego świadczenia przez ustawę – wskazują wyraźnie na konieczność przyjęcia w tej gałęzi prawa wąskiej koncepcji źródeł prawa. W prawie podatkowym nie można traktować generalnych aktów wewnętrznych administracji, nieopartych na instytucjonalnych gwarancjach ich stanowienia, jako źródeł tego prawa. Nie pomniejsza to w niczym ogromnej roli tych aktów dla praktyki stosowania prawa. Będą to jednak władcze przepisy wiążące administrację, które mają przede wszystkim zapewnić jednolitość stosowania prawa, a których nie można uważać za prawo podatkowe.

122 Przy przyjęciu wąskiej koncepcji systemu źródeł prawa za prawo podatkowe można uznawać tylko akty generalne tworzone przez podmioty, którym tego rodzaju kompetencje prawodawcze zostały wyraźnie przyznane. Źródłami prawa podatkowego będą zatem – oprócz Konstytucji – ustawy, podustawowe akty prawne – rozporządzenia oraz uchwały rad gmin – wydawane na podstawie wyraźnego upoważnienia zamieszczonego w ustawie podatkowej, a także akty prawa międzynarodowego oraz akty prawa unijnego.

§ 2. Konstytucja i ustawy zwykłe jako źródła prawa podatkowego

I. Konstytucja – źródło prawa najwyższej rangi

123 Konstytucja jest aktem prawnym, który ma najwyższą rangę w systemie źródeł prawa (art. 8 ust. 1 Konstytucji RP), w tym oczywiście także w systemie źródeł prawa podatkowego. Jej rola w prawie podatkowym jest jednak szczególna. Jest ona bowiem nie tylko aktem prawnym stojącym na czele hierarchii źródeł prawa podatkowego, lecz przede wszystkim aktem, w którym należy szukać prawnych podstaw opodatkowania – w rozumieniu przekształcenia władztwa podatkowego wynikającego z suwerenności państwa w stosunek prawny pomiędzy normodawcą a adresatem norm prawa. Związków pomiędzy Konstytucją, a prawem podatkowym nie można zatem ograniczać jedynie do rozpatrywania **Konstytucji jako formalnego źródła prawa podatkowego**, lecz należy je łączyć – ogólniej – ze stanowieniem tego prawa, analizując je w szerokim aspekcie konstytucyjnych podstaw opodatkowania, co zostało dokonane w rozdziale poprzednim. Konstytucja jest jednak nie tylko aktem prawnym, którego normy decydują o podstawowych kierunkach tworzenia prawa podatkowego, a także jego stosowania, lecz w jej normach należy również szukać regulacji dotyczących systemu źródeł prawa.

124 System źródeł prawa w ujęciu konstytucyjnym powinien rozstrzygać przede wszystkim, jakiego rodzaju akty prawne i od których organów pochodzące uznawane są za akty prawotwórcze, jaki jest przedmiot regulacji określonych rodzajów aktów prawnych, tryb ich tworzenia oraz publikacji, a także jaka jest hierarchia aktów prawnych. Wyraźna i pełna regulacja tych zagadnień pozwala na właściwe stosowanie prawa, a także prowadzi do ograniczenia związanych z nimi sporów doktrynalnych. Istotne jest zwłaszcza, czy Konstytucja w sposób jednoznaczny tworzy zamknięty, czy też otwarty system źródeł prawa.

125 **System otwarty** oznacza, że wymienione w Konstytucji źródła prawa nie są jedynymi źródłami, jakie mogą występować w danym systemie. W przypadku **zamkniętego systemu** źródeł prawa, konstytucja wyczerpująco wymienia typy aktów normatywnych, które są źródłami prawa, co oznacza, że nie mogą nimi być inne akty normatywne niż wymienione w Konstytucji. Można przyjąć, że z punktu widzenia realizacji konstytucyjnej zasady państwa prawnego oraz praworządności i legalności bardziej właściwe jest przyjęcie w Konstytucji RP **zamkniętego systemu źródeł prawa**. Jest to zwłaszcza istotne dla tych gałęzi prawa, które, jak prawo

podatkowe, zaliczane są do prawa publicznego. Zgodnie z art. 87 Konstytucji RP, źródłami powszechnie obowiązującego prawa są: Konstytucja, ustawy, ratyfikowane umowy międzynarodowe, rozporządzenia oraz na obszarze działania organów, które je ustanowiły, akty prawa miejscowego. Z treści tego artykułu, a także innych zamieszczonych w rozdziale III Konstytucji RP – „Źródła prawa" (art. 87–94) – wynika, iż w zasadzie przyjęto w niej zamknięty system źródeł prawa.

II. Ustawa jako źródło prawa podatkowego

Zgodnie z przedstawioną już zasadą miarkowania opodatkowania po- **126**
datkowoprawnym stanem faktycznym ustaw podatkowych, jest ono **dopuszczalne tylko w takim zakresie, w jakim przewiduje to ustawa**. Zarówno podatnik, jak i administracja oraz sądy poddani są zamkniętemu systemowi norm ustaw podatkowych. Ustawodawca rozstrzyga bezpośrednio o „podatkowości" danych stanów faktycznych. Zasada prawa karnego *nullum crimen sine lege* ma swój odpowiednik w prawie podatkowym pod postacią zasady *nullum tributum sine lege*. Do ustaw podatkowych odnoszą się ogólne reguły, często wyprowadzane z Konstytucji, dotyczące jej roli w systemie źródeł prawa jako aktu prawnego mającego najwyższą po Konstytucji rangę, jak i pewne reguły związane z samym opodatkowaniem, zwłaszcza zaś wynikające z cech prawnych podatku.

Na pojęcie ustawy składają się zarówno elementy strukturalne doty- **127**
czące trybu jej tworzenia – organy uchwalające ustawę oraz procedura jej tworzenia – jak i elementy treści związane z charakterem ustawy jako aktu ogólnego ustanawiającego normy prawne. W płaszczyźnie konstytucyjnej regulacji problematyki ustawy istotne jest zagadnienie jej zakresu. Chodzi przede wszystkim o **wyłączność ustawową** w dziedzinie określonych rodzajów zjawisk społecznych. Bez wątpienia z konstytucyjnej zasady państwa prawnego można wyprowadzić wymóg regulacji ustawowej w sprawach dotyczących praw i obowiązków jednostki; w szczególności obejmuje to obowiązki jednostki wobec państwa, wśród których podstawowe znaczenie mają obowiązki podatkowe. Wyłączność ustawowa w prawie podatkowym została *expressis verbis* sformułowana w art. 217 Konstytucji RP.

Według art. 217 Konstytucji RP nakładanie **podatków, innych danin publicznych**, określanie **podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych**, a także **zasad przyznawania ulg i umorzeń** oraz **kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następuje w drodze ustawy**. Treść tego artykułu należy rozpatrywać w szerszym kontekście

problematyki podatkowoprawnego stanu faktycznego oraz konstytucyjnej **zasady wyłączności ustawowej**. Oznacza to, że nieokreślenie *expressis verbis* w art. 217 Konstytucji RP podstawy opodatkowania jako elementu składowego ustawy – co należy uznać bez wątpienia za błąd normodawcy – nie daje przesłanki do wniosku, iż zakres zupełności ustawowej w ujęciu Konstytucji RP nie obejmuje podstawy opodatkowania. Wskazane w analizowanym artykule elementy podatkowoprawnego stanu faktycznego należy bowiem odczytywać nie tyle jako oderwane od siebie elementy techniki podatkowej, co wzajemnie ze sobą powiązane części składowe konstrukcji prawnej podatku.

Z treści art. 217 Konstytucji RP wynika zatem nakaz uregulowania w ustawie podatkowej zakresu podmiotowego i przedmiotowego podatku, jego stawki oraz pozostałych elementów tam wymienionych. Strony przedmiotowej podatku nie można sprowadzać jedynie do samego przedmiotu podatku, lecz w konstrukcji prawnej podatku należy ją widzieć jako wzajemnie ze sobą powiązane – elementy przedmiotu i podstawy opodatkowania.

W art. 217 Konstytucji RP nie poprzestaje się jednak na określeniu minimalnego zakresu podatkowoprawnego stanu faktycznego, tj. podmiotu podatku, jego przedmiotu, podstawy opodatkowania oraz stawki, które były normowane w ustawach podatkowych już na długo przed jej wejściem w życie. Konstytucja RP zalicza do tego stanu również **zasady** przyznawania ulg i umorzeń oraz **kategorie** podmiotów zwolnionych od podatku.

Konstytucyjna zasada określania w ustawie kategorii podmiotów zwolnionych od podatków oznacza, że zwolnienia podmiotowe należy ustalać **wyłącznie w przepisach zawartych w ustawach**. Natomiast ulgi i umorzenia mogą być także normowane w **podustawowych aktach prawnych** – rozporządzeniach i aktach prawa miejscowego, pod warunkiem jednak że **zasady przyznawania ulg i umorzeń zostaną określone w ustawie**.

Wyłączność ustawowa ma wpływ na stopień zupełności ustawy, na „głębokość" jej bezpośredniej regulacji. W dziedzinach, które należą do tej wyłączności, stopień regulacji ustawowej powinien być wyższy niż w tych sprawach, które leżą poza jej obszarem; w szczególności do rzadkości powinny należeć przypadki zamieszczania w ustawach upoważnień do wydawania podustawowych aktów prawnych. Jeżeli jednak takie upoważnienia mają miejsce, należy skrupulatnie przestrzegać zasady ścisłego ich zdeterminowania normami ustawowymi, zgodnie z wymogami art. 92 Konstytucji RP. Nie ulega wątpliwości, że przedstawione uwagi co do regulacji ustawowej w dziedzinie praw i obowiązków obywateli należy odnieść w całej rozciągłości do ustaw podatkowych, zwłaszcza zaś powiązania w nich norm prawnych.

Nb. 127

Powiązanie norm prawnych w ustawie może być **treściowe**, kiedy to określone stosunki społeczne są bezpośrednio w niej uregulowane (statyczne systemy prawa), lub też powiązane to jest **kompetencyjne** – norma kompetencyjna upoważnia do ustanawiania norm prawnych o „dowolnej" treści (dynamiczne systemy prawa). W drugim przypadku ustawa, jako akt parlamentu uchwalony w przyjętym przez Konstytucję trybie ustawodawczym, może mieć dowolny zakres regulacji, a normy upoważniające do wydawania podustawowych aktów prawnych dają pełną swobodę podmiotom uprawnionym do ich tworzenia. Niezależnie od tego, na ile wywodząca się od *H. Kelsena* klasyczna nauka o powiązaniu norm prawnych może mieć zastosowanie do współczesnych systemów prawa, zwraca się w niej uwagę na zróżnicowany charakter ustaw w zależności od tego, czy parlament sam tworzy treść tych ustaw, czy też swoje kompetencje przenosi w określonej części na inne podmioty. W związku z tym można rozpatrywać ustawę w dwóch płaszczyznach – **formalnej** i **materialnej**. **128**

Ustawą w sensie formalnym jest akt prawny parlamentu, uchwalony zgodnie z konstytucyjną procedurą ustawodawczą. Natomiast ustawa w sensie materialnym to akt prawny zawierający ogólnie obowiązujące normy prawne, regulujące zachowanie wielu adresatów. Taki podział ustawy, zwłaszcza na gruncie Konstytucji, może wydawać się sztuczny, gdyż należy tam ujmować ją **całościowo**, tak gdy chodzi o jej formę, jak i treść. Konstytucyjna jedność ustawy nie stanowi natomiast, jak można sądzić, przeszkody w odrębnym analizowaniu jej formy i treści w obszarze poszczególnych gałęzi prawa. Inaczej bowiem wyglądają relacje pomiędzy treścią i formą ustawy w przypadku prawa karnego, administracyjnego czy też podatkowego, niż prawa cywilnego. **129**

Treść ustawy podatkowej decyduje o stopniu „zupełności" regulacji prawa podatkowego przez akt prawny parlamentu, który doszedł do skutku zgodnie z procedurą konstytucyjną. To z kolei rzutuje na relacje **statycznych i dynamicznych elementów prawa podatkowego**, a więc jego elementów treściowych i kompetencyjnych. Pierwsze z nich uregulowane są bezpośrednio w ustawie podatkowej, drugie zaś stają się normami prawa podatkowego poprzez działalność podmiotów upoważnionych do tego przez ustawę. Odpowiedni podział materii prawa podatkowego między ustawę i podustawowe akty prawne jest jednym z najbardziej istotnych zagadnień legislacyjnych tej gałęzi. **130**

Treść prawa podatkowego powinna być zawarta przede wszystkim w ustawach. Często porównuje się z tego punktu widzenia prawo podatkowe z prawem karnym. W praktyce istnieją jednak w prawie podatkowym znacznie mniejsze, niż w prawie karnym, możliwości stworzenia w ustawach peł- **131**

nych konstrukcji opodatkowania, określenia na tyle dokładnie wszystkich przejawów życia codziennego podlegającego opodatkowaniu, aby można było ograniczyć związki norm prawa podatkowego do ich powiązania treściowego (statycznego). Istnieją jednak pewne elementy konstrukcji ustaw podatkowych, które powinny być w sposób „pełny" uregulowane w tych ustawach, stanowiąc ich elementy statyczne, oraz takie elementy, które ze względów praktycznych muszą mieć charakter dynamiczny.

Statyczne powinny być w pierwszym rzędzie te elementy konstrukcji podatku, które składają się na podatkowoprawny stan faktyczny opodatkowania. Pisano już o tym szerzej w *Nb. 69–81*. W tym miejscu można jedynie przypomnieć, że na stan ten składają się: podmiot podatku, jego przedmiot i podstawa opodatkowania, ulgi i zwolnienia podatkowe, a także stawka podatkowa. Należy przyjąć, że wszystkie te elementy, może poza niektórymi rodzajami ulg i zwolnień podatkowych, powinny być bezpośrednio uregulowane w ustawie. Nie ma jednak praktycznych możliwości objęcia normami ustawowymi całości regulacji prawnej opodatkowania, co powoduje konieczność korzystania w nich z upoważnień ustawowych.

Powiązanie kompetencyjne norm prawa podatkowego (dynamiczne) – wynika z nich nakaz realizacji takich norm, jakie zostaną ustanowione przez podmiot uzyskujący do tego kompetencje – powinno stanowić wyjątek od reguły, zaś samo upoważnienie musi być ściśle określone przez przepisy ustawy. Istotnym zagadnieniem, zwłaszcza z punktu widzenia stosowania prawa podatkowego, jest, w jakim stopniu ustawy podatkowe wiążą swymi przepisami podmioty stosujące to prawo, a w jakim stwarzają pewne, węższe lub szersze luzy interpretacyjne. Innymi słowy, w jakiej mierze ustawy tworzą zamknięty, a w jakiej otwarty system prawa. Pierwszy z nich jest systemem o wyraźnie zarysowanych konturach, a dyrektywy zawarte w jego normach należy stosować, ilekroć stan faktyczny odpowiada hipotezom tych norm, podczas gdy system otwarty jest bardziej elastyczny, łatwy do przystosowywania do zmieniających się warunków społecznych. Typowym przykładem systemu otwartego jest system prawa cywilnego, zamkniętego zaś – system prawa karnego.

132 Prawo podatkowe jako prawo ingerencyjne, nakładające na jednostki obowiązek nieekwiwalentnego świadczenia pieniężnego, powinno być ściśle zdeterminowane normami ustaw podatkowych, tak aby można było wyraźnie rozgraniczyć jego stanowienie i stosowanie. Rozpatrując jednak wskazywane już związki prawa podatkowego z prawem cywilnym, należy mieć na uwadze potrzebę posługiwania się w ustawach podatkowych bardziej elastycznymi konstrukcjami, dającymi możliwości dostosowywania tego prawa do zmieniających się stosunków społecznych, zwłaszcza gospodarczych.

Prawo podatkowe nie może być na tyle ścisłe i precyzyjne, aby wyeliminować z niego klauzule generalne i zwroty niedookreślone. Problem polega jednak na tym, aby stosować tego rodzaju konstrukcje, gdy jest to niezbędne, oraz aby klauzule generalne mające na celu elastyczność stosowania ustaw podatkowych nie były niejasne.

Z pewnym uproszczeniem można przyjąć, że w ustawach **regulujące szczegółowe prawo podatkowe**, zwłaszcza zaś, gdy chodzi o unormowanie podatkowoprawnego stanu faktycznego, powinno się posługiwać klauzulami generalnymi i zwrotami niedookreślonymi, głównie w przypadku skomplikowanych stanów faktycznych związanych ze zjawiskami w sferze gospodarczej, zwłaszcza wówczas, gdy chodzi o opodatkowanie podmiotów transgranicznych. Natomiast w przypadku ustaw zaliczanych do ogólnego prawa podatkowego, dla uelastycznienia stosowania prawa, klauzule generalne i zwroty niedookreślone powinny mieć znacznie szersze zastosowanie, prowadząc w ostatecznym efekcie do odpowiedniego „otwarcia" systemu prawa podatkowego. W ten sposób można by było zachować odpowiednie relacje między ścisłym znaczeniem określonej normy oraz możliwościami dostosowywania prawa podatkowego do zmieniającej się rzeczywistości.

133 Tworząc reguły postępowania podatkowego oraz zasady powstawania i wygasania zobowiązań podatkowych normodawca, poprzez odpowiednie sięganie do klauzul generalnych i zwrotów niedookreślonych, może zachować właściwą elastyczność systemu podatkowego, przy równoczesnym zachowaniu odpowiedniej ścisłości norm szczegółowego prawa podatkowego, które oczywiście stosowane są łącznie z normami prawa ogólnego. Pozwala to na dostosowywanie prawa podatkowego do warunków bieżących, przy równoczesnym zachowaniu pewności prawa, gdyż ogólne prawo podatkowe, które powinno być rzadko zmieniane, daje podstawy do tworzenia stałych reguł stosowania prawa materialnego. Przez wieloletnią praktykę następuje bowiem wypełnianie klauzul generalnych i precyzowanie zwrotów niedookreślonych, zwłaszcza przez orzecznictwo podatkowe.

§ 3. Podustawowe akty prawne jako źródła prawa podatkowego

I. Istota i zakres regulacji

134 Do źródeł prawa podatkowego, jak już wskazywano, należą także podustawowe akty prawne. Podstawą ich wydawania jest wyraźne upoważ-

nienie ustawowe określające treść tych aktów, cel regulacji oraz jej zakres. Istotą podustawowych aktów prawnych jest dopełnienie regulacji materii ustawowej w granicach tej treści, jaką zawiera sama ustawa podatkowa. Należy przy tym przypomnieć, że tylko ustawa w sensie formalnym może regulować podatkowoprawne stany faktyczne, z którymi związany jest obowiązek świadczenia podatkowego. Akty podustawowe mogą zatem jedynie uzupełniać to, co już zawiera ustawa, i tylko o pewne mniej istotne elementy konstrukcyjne podatku.

Wydawanie przepisów podustawowych musi być oparte na wyraźnym rozdzieleniu władzy parlamentu i rządu, który nie może zastępować parlamentu w dziedzinie tworzenia prawa podatkowego. Jest to jedna z istotnych przesłanek zapewnienia realizacji konstytucyjnej zasady państwa prawnego. W państwie prawnym **legalność podustawowych aktów prawnych** należy widzieć nie tylko w kontekście formalnej ich zgodności z ustawą, lecz także z punktu widzenia dopuszczalnej regulacji prawa podatkowego poza ustawami.

135 Ustawowe normy prawne, mające charakter blankietowy lub cechujące się znaczną ogólnością czy też nieprecyzyjnością sformułowań, powodują istotne rozszerzenie prawotwórczej działalności administracji, a przez to zachwianie właściwych relacji między stanowieniem norm prawnych przez władzę ustawodawczą i wykonawczą. Podstawowym zadaniem władzy wykonawczej nie jest tworzenie prawa, ale realizacja porządku prawnego ustanowionego przez parlament. Jednak w wypadku wspomnianych już mankamentów regulacji ustawowej lub też zbyt ogólnych upoważnień ustawowych, nadmiernie rozrasta się prawotwórcza działalność władzy wykonawczej, prowadząc w rzeczywistości do ograniczenia wpływu parlamentu na proces stanowienia prawa. Jest to niepożądane, zwłaszcza w regulacjach, które dotyczą praw i obowiązków jednostki, a więc także w prawie podatkowym.

136 Wydawanie aktów prawnych wykonawczych odbywa się niejako poza nurtem zasadniczego procesu legislacyjnego przewidzianego w Konstytucji dla powoływania do życia norm ustawowych. Wynika to głównie z faktu, że tworzenie aktów wykonawczych ma charakter uzupełniający w stosunku do tworzenia ustaw i jest ściśle przez nie zdeterminowane. Funkcjonowanie norm prawnych aktów podustawowych jest także ściśle związane z ustawami, a badanie ich konstytucyjności przez sąd konstytucyjny (Trybunał Konstytucyjny), stanowi „pośrednie" badanie konstytucyjności ustaw podatkowych, tak gdy chodzi o zgodność tych aktów z upoważnieniami ustawowymi, jak i z punktu widzenia zgodności z Konstytucją przekazania określonej materii prawnej do regulacji podustawowej.

Nb. 135–136

W związku ze zróżnicowaniem w powoływaniu do życia ustawowych norm prawnych i norm zawartych w aktach prawnych wykonawczych, a także ścisłym uzależnieniem tych ostatnich od norm ustawowych wyłania się problem wzajemnego ich związku w procesie stosowania prawa. Chodzi zwłaszcza o to, czy w prawie podatkowym należy na równi traktować normę prawną, której powstanie można **wywieść** z normy ustawowej, z normą regulującą daną sferę zagadnień prawa podatkowego **bezpośrednio** w ustawie. Innymi słowy, czy w odniesieniu do prawa podatkowego można przyjąć zasadę, że **ustawą jest każdy obowiązujący przepis**, a więc także przepis wydany na podstawie upoważnienia ustawowego.

137 W praktyce stosowania prawa podatkowego zarówno przepisy zamieszczone bezpośrednio w ustawie, jak i przepisy aktów podustawowych zawierają normy ogólne i abstrakcyjne, a więc nie różnią się od siebie. Z tego punktu widzenia przepisy aktów podustawowych stanowią rozwinięcie, w granicach zakreślonych przez ustawę, przepisów ustawowych, i można je traktować na równi z nimi – mają tę samą moc prawną w procesie stosowania prawa, gdy są zgodne z normami ustawowymi. Inaczej należy widzieć to zagadnienie rozważając problemy stanowienia prawa podatkowego.

138 Z istoty prawa podatkowego wynika konieczność przyjęcia jako reguły **bezpośredniego unormowania opodatkowania** w akcie prawnym pochodzącym od parlamentu (ustawa w sensie materialnym). W procesie legislacyjnym nie można więc traktować każdego przepisu powszechnie obowiązującego jako przepisu ustawowego, gdyż może to doprowadzić w praktyce do niebezpiecznego na gruncie prawa podatkowego przenoszenia na administrację uprawnień do regulowania istotnych elementów konstrukcyjnych podatku. Dlatego też konieczne jest przy tworzeniu prawa oddzielenie norm prawnych, które **powinny** być zamieszczone w ustawie, od tych, które **mogą** być tworzone przez administrację na podstawie upoważnień ustawowych. W sprzeczności z zasadą państwa prawnego stoi bowiem praktyka przekazywania przez parlament podmiotom administracji jego uprawnień prawotwórczych, co w rzeczywistości prowadzi do **ustawodawstwa delegowanego**. Może do tego dojść w sytuacji, gdy w procesie programowania norm prawa podatkowego nie zostaną właściwie rozdzielone normy ustawowe od norm, jakie mogą być zamieszczone w podustawowych aktach prawnych, jak również wówczas, gdy nieodpowiednio formułowane są upoważnienia ustawowe – nie określają w pełni treści, celu i zakresu regulacji podustawowej.

Na prawo podatkowe składają się normy prawne zamieszczone bezpośrednio w ustawie oraz normy wydawane przez określone ustawą podmioty na podstawie wyraźnego upoważnienia ustawowego. W polskim syste-

mie prawa podatkowego podustawowe akty prawne mogą być wydawane przez organy władzy wykonawczej – Radę Ministrów i poszczególnych ministrów – w formie rozporządzeń oraz przez organy samorządu terytorialnego w postaci aktów prawa miejscowego obowiązujących na obszarze działania tych organów (art. 92 i 94 Konstytucji RP).

II. Rozporządzenia

139 Według art. 92 Konstytucji RP rozporządzenia są wydawane przez organy wskazane w Konstytucji na podstawie szczegółowego upoważnienia zawartego w ustawie i w celu jej wykonania, zaś upoważnienie powinno określać organ właściwy do wydawania rozporządzenia i zakres spraw przekazanych do uregulowania oraz wytyczne dotyczące treści aktu.

Zgodnie z Konstytucją RP Rada Ministrów (art. 146 ust. 4 pkt 2) oraz poszczególni ministrowie (art. 149 ust. 2) wydają rozporządzenia w **celu wykonania ustaw i na podstawie udzielonych w nich upoważnień**.

140 Przedmiotem rozporządzeń są różnorodne zjawiska z dziedziny opodatkowania. Można je pogrupować w zależności od treści regulacji prawnej określonych ustaw podatkowych. W pierwszej grupie będą te ustawy, które mają podstawowe znaczenie dla kształtu ogólnego prawa podatkowego. Biorąc pod uwagę, że unormowania tych ustaw dotyczą w zasadzie wszystkich podatków, rozporządzenia wydane na podstawie ich upoważnień mają bardzo szeroki zakres przedmiotowy i podmiotowy. Przedmiotem zdecydowanej większości upoważnień są zagadnienia z dziedziny postępowania podatkowego.

141 Upoważnienia zawarte w ustawach normujących określone podatki – w szczegółowym prawie podatkowym – dotyczą najczęściej uprawnień do odmiennego uregulowania danych zagadnień niż w ustawie lub też uzupełnienia treści ustawy poprzez szczegółowe unormowanie określonej problematyki. Przedmiotem pierwszego rodzaju upoważnień jest z reguły uprawnienie do rozszerzania ulg i zwolnień podatkowych lub wyłączania z opodatkowania pewnych rodzajów działalności poza wymienionymi w ustawie. Upoważnienia stwarzające możliwości wprowadzania wyjątków od reguł zawartych w ustawach podatkowych mają najczęściej charakter fakultatywny.

142 Rozporządzenia mają jednak także charakter obligatoryjny, gdy ustawa wprowadza obowiązek wydania tego rodzaju aktu. Dotyczy to najczęściej uzupełnienia treści ustawy. Przedmiotem tych upoważnień są zwykle szczegółowe zasady i warunki stosowania ulg podatkowych czy też zagadnienia z dziedziny postępowania podatkowego.

Podmiotami, na które ustawy podatkowe nakładają obowiązek lub którym dają uprawnienia do wydawania rozporządzeń, są w polskim systemie podatkowym w zasadzie Rada Ministrów lub minister właściwy do spraw finansów publicznych. Trudno znaleźć jakieś wyraźne kryteria podziału upoważnień ustawowych między tymi podmiotami. Obserwacja praktyki legislacyjnej prowadzi do wniosku, że w wypadkach tworzenia pewnych ogólnych zasad lub reguł postępowania upoważnienia ustawowe adresowane są do Rady Ministrów, w innych zaś do ministra do spraw finansów publicznych.

Zróżnicowanie podmiotowe rozporządzeń nie ma wpływu na ich moc prawną. Rozporządzenia wydawane przez Radę Ministrów nie są „mocniejsze" od rozporządzeń wydawanych przez Ministra do spraw fimamsow publicznych, gdyż jest to ten sam rodzaj źródeł prawa, wydawanych na tych samych zasadach konstytucyjnych przez organy państwa sprawujące władzę wykonawczą. W gruncie rzeczy wybór przez prawodawcę jednego z tych organów, jako podmiotu uprawnionego lub zobowiązanego do wydania rozporządzenia, jest zagadnieniem celowości powierzenia wykonania ustawy określonemu podmiotowi. Rada Ministrów może jednak sprawować swego rodzaju kontrolę nad tworzeniem podustawowych aktów prawnych przez ministrów. Zgodnie bowiem z przepisami Konstytucji RP, ma ona prawo, na wniosek Prezesa Rady Ministrów, uchylić rozporządzenie lub zarządzenie ministra (art. 149 ust. 2 Konstytucji RP).

III. Uchwały jednostek samorządu terytorialnego

W prawie podatkowym pewną rolę, jako źródła prawa, odgrywają akty **143**
prawne podmiotów samorządowych. Uprawnienia podatkowe tych podmiotów nie wynikają jednak z ogólnych zasad ich autonomii, lecz muszą się opierać na **wyraźnym upoważnieniu ustawowym**. Jednostki samorządu terytorialnego mają w polskim systemie prawa określone uprawnienia prawotwórcze. Zgodnie z art. 87 ust. 2 Konstytucji RP, źródłem powszechnie obowiązującego prawa są akty prawa miejscowego. Natomiast według art. 168 Konstytucji RP, jednostki samorządu terytorialnego mają prawo ustalania wysokości podatków i opłat lokalnych w zakresie określonym w ustawie.

Powszechnie obowiązujące normy prawa podatkowego tworzone przez jednostki samorządu terytorialnego mają ograniczony przestrzennie zakres obowiązywania wynikający z ich właściwości miejscowej. Będą to zatem **źródła prawa miejscowego w znaczeniu przestrzennym, obowiązujące na określonym obszarze kraju** jako miejscowe akty prawotwórcze po-

wszechnie obowiązujące. Miejscowe prawo podatkowe stanowione jest na podstawie ustaw i w celu ich wykonania. Uchwały jednostek samorządu terytorialnego są więc, obok rozporządzeń organów wykonawczych państwa, podustawowymi aktami prawnymi w prawie podatkowym, do których odnoszą się przedstawione już zasady i kryteria stanowienia aktów prawnych tego rodzaju.

W polskim systemie podatkowym upoważnienia ustawowe do wydawania przez jednostki samorządu terytorialnego podustawowych aktów prawnych znajdują się przede wszystkim w przepisach ustawy z 12.1.1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (tekst jedn. Dz.U. z 2017 r. poz. 1785 ze zm.) oraz sporadycznie w przepisach innych ustaw (np. w ustawie z 15.11.1984 r. o podatku rolnym, tekst jedn. Dz.U. z 2017 r. poz. 1892 ze zm., czy też w ustawie z 30.10.2002 r. o podatku leśnym, tekst jedn. Dz.U. z 2017 r. poz. 1821 ze zm.). Zakres przedmiotowy upoważnień ustawowych jest dość zróżnicowany. W niektórych wypadkach (np. opłata od posiadania psów, opłata targowa, opłata miejscowa) upoważnienie ustawowe, poza samym uprawnieniem do wprowadzenia tego rodzaju podatków, nie zawiera bliższych określeń co do kierunku i zakresu regulacji podustawowej. Niekiedy jednak upoważnienie ogranicza się jedynie do nadania jednostkom samorządu terytorialnego uprawnienia do ustalenia stawek podatkowych – przy określeniu w ustawach ich górnej granicy – oraz zwolnień podatkowych i trybu poboru podatku (np. w podatku od nieruchomości).

144 Prawotwórcza działalność jednostek samorządu terytorialnego nie ma większego znaczenia dla kształtowania źródeł prawnych polskiego systemu podatkowego. Dotyczy ona bowiem raczej drobnych podatków, których konstrukcje mają bardzo mocny związek z miejscowymi stosunkami gospodarczymi i społecznymi. Związek ten jest jednak różny i dlatego właściwe jest dość daleko idące zróżnicowanie zakresu upoważnień ustawowych odnoszących się do poszczególnych podatków lokalnych. Istotne jest przy tym, że w przypadku podatków lokalnych o większym znaczeniu fiskalnym, a więc obciążających stosunkowo wysokimi ciężarami podmioty objęte tymi podatkami (np. podatek od nieruchomości), upoważnienia ustawowe nie dają jednostkom samorządu terytorialnego zbyt dużej swobody w tworzeniu miejscowego prawa podatkowego. Należy bowiem pamiętać, że stanowienie podustawowych aktów prawnych przez samorządy terytorialne musi być zgodne z konstytucyjną zasadą państwa prawnego, a zwłaszcza wynikającą z niej zasadą sprawiedliwości opodatkowania.

§ 4. Prawo międzynarodowe i prawo unijne jako źródła prawa podatkowego

I. Uwagi ogólne

Źródłami prawa podatkowego są normy prawa międzynarodowego. **145**
Zgodnie z treścią art. 91 Konstytucji RP, ratyfikowana umowa międzynarodowa, po jej ogłoszeniu w Dzienniku Ustaw, stanowi część krajowego porządku prawnego i jest bezpośrednio stosowana, chyba że jej stosowanie jest uzależnione od wydania ustawy, przy czym umowa międzynarodowa ratyfikowana za uprzednią zgodą wyrażoną w ustawie ma pierwszeństwo przed ustawą, jeżeli ustawy tej **nie da się pogodzić z umową**.

W prawie podatkowym normami prawa międzynarodowego wchodzącymi w skład wewnętrznego porządku prawnego są w szczególności normy wynikające z umów o zapobieganiu podwójnemu opodatkowaniu (umowy te regulują obecnie również problematykę przeciwdziałania unikaniu opodatkowania) oraz normy stanowione przez organizacje międzynarodowe. Normy te składają się na **międzynarodowe prawo podatkowe**, które niekiedy utożsamiane jest z międzynarodowym prawem finansowym, albo też, jak ma to miejsce w Polsce, uważane jest za część składową międzynarodowego prawa finansowego. Ścisły związek z prawem międzynarodowym ma prawo unijne.

Pierwotnym źródłem prawa funkcjonującego na terytorium Polski, jako członka Unii Europejskiej, jest bez wątpienia Traktat o przystąpieniu Rzeczypospolitej Polskiej do Unii Europejskiej podpisany w Atenach 16.4.2003 r. (Dz.U. z 2004 r. Nr 90, poz. 864 i 865 ze zm.), podlegający ogólnym zasadom Konwencji wiedeńskiej o prawie traktatów z 23.5.1969 r. (Dz.U. z 1990 r. Nr 74, poz. 439, zał.), której stroną jest zarówno Polska, jak i pozostałe państwa członkowskie. Przystępując do Unii na mocy Traktatu akcesyjnego, Polska przeniosła w określonym zakresie kompetencje organów władzy państwowej poza konstytucyjny aparat państwa, w tym także w pewnym stopniu kompetencje do tworzenia prawa podatkowego. Podstaw konstytucyjnych do takich działań należy szukać w art. 90 ust. 1 Konstytucji RP, zgodnie z którym Polska może na podstawie umowy międzynarodowej przekazać organizacji międzynarodowej lub organowi międzynarodowemu **kompetencje władzy państwowej** w niektórych sprawach. W tym sensie można przyjąć, iż **prawo unijne** – zarówno prawo pierwotne, jak i prawo wtórne – ma swoje miejsce w źródłach prawa unormowanych w Konstytucji RP, jako szczególny rodzaj prawa międzynarodowego, jednak tylko co do jego korzeni. Źródłami pierwotnego prawa Unii Europejskiej (wersja skonsolidowana

Traktatu o Unii Europejskiej, Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej z 13.12.2007 r., traktaty akcesyjne oraz tzw. ogólne zasady prawa) są bowiem źródła prawa międzynarodowego publicznego. Jednak samo prawo unijne stanowi odrębny – od prawa krajowego i międzynarodowego prawa publicznego – porządek prawny. Jest to – zgodnie ze stanowiskiem Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości – **nowy porządek prawny** w systemie prawa międzynarodowego, na korzyść którego państwa ograniczyły swoje prawa suwerenne, a którego podmiotami są nie tylko państwa członkowskie, **ale także ich obywatele** (opinia z 31.1.1985 r. w sprawie 32/84 *Van Gend & Loos*, Zb. Orz. 1985, s. 00779). Ten nowy porządek prawny odgrywa znaczącą rolę w procesie stosowania prawa podatkowego (jego źródeł i wykładni) funkcjonującego na terytorium Polski.

Jednym z istotnych zagadnień związanych z funkcjonowaniem prawa unijnego jest jego relacja do umów międzynarodowych, zwłaszcza zaś do umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, które zostały zawarte przez państwa członkowskie przed ich przystąpieniem do Unii Europejskiej. Problematyka ta została unormowana w art. 351 TFUE (dawny art. 307 TWE). Zgodnie z jego treścią, postanowienia Traktatów nie naruszają praw i obowiązków wynikających z umów zawartych przez państwa członkowskie z państwami trzecimi przed 1.1.1958 r. (tj. przed dniem wejścia w życie Traktatu ustanawiającego Wspólnotę Europejską) albo przed ich przystąpieniem do Unii (tj. w przypadku Polski przed 1.5.2004 r.). Przepis tego artykułu, gdy chodzi o prawo podatkowe, dotyczy przede wszystkim umów o unikaniu podwójnego opodatkowania zawartych przez Polskę przed jej przystąpieniem do Unii. Problematykę tę należy rozważyć niejako w dwóch płaszczyznach. Chodzi o umowy zawarte przez Polskę z krajami należącymi do Unii Europejskiej lub przystępującymi do niej równocześnie z Polską oraz umowy zawarte z państwami spoza Unii.

Umowy zawarte z krajami członkowskim jako krajami, na których terytorium funkcjonuje prawo unijne podlegają – podobnie jak prawo krajowe – **kontroli co do ich zgodności z tym prawem**. W przypadku zatem, gdy umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania dopuszczają możliwość zróżnicowania sytuacji prawnej nierezydentów i rezydentów podatkowych, nie może mieć to zastosowania do państw należących do Unii Europejskiej. W tej mierze jednoznacznie wypowiedział się ETS, przyjmując, iż byłoby to sprzeczne z zakazem dyskryminacji ze względu na narodowość, czy też wolnościami traktatowymi. Trybunał poszedł w swym orzecznictwie jeszcze dalej, uznając możliwość ekstensywnego stosowania przepisów umów o unikaniu podwójnego opodatkowania (tj. rozszerzania ich zakresu) wobec państw należących do Unii Europejskiej. Jeżeli zatem w umowie przyznano

określonemu państwu trzeciemu (jego obywatelom) pewne przywileje podatkowe (np. zwolnienie podmiotowe, obniżenie stawki podatkowej), to takie przywileje powinny być także stosowane wobec obywateli państw Unii. Zasada ta jest również bardzo widoczna w preambule do dyrektywy Rady 2011/16/UE z 15.2.2011 r. w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania i uchylająca dyrektywę 77/799/WG (Dz.Urz. UE L 2011.64.1 z 11.3.2011 r.). Zgodnie z jej treścią, w przypadku gdy państwo członkowskie zapewnia państwu trzeciemu współpracę w szerszym zakresie niż przewidziano w dyrektywie 2011/16/UE, nie powinno ono odmówić tego rodzaju szerszej współpracy innym państwom członkowskim, które chcą nawiązać taką szerszą wzajemną współpracę.

Umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania zawarte przez Polskę z krajami nienależącymi do Unii Europejskiej (z krajami trzecimi) będą podlegały kontroli co do ich zgodności z prawem unijnym, w znacznie mniejszym stopniu niż umowy z państwami członkowskimi. Podstawą prawną takiej kontroli jest art. 351 zd. 2 TFUE (dawny art. 307 TWE), zgodnie z którym państwa członkowskie zastosują wszelkie środki w celu wyeliminowania niezgodności pomiędzy Traktatami, a umowami międzynarodowymi zawartymi z państwami trzecimi, co oczywiście odnosi się także do umów o unikaniu podwójnego opodatkowania.

Integracja umów o unikaniu podwójnego opodatkowania z prawem unijnym miała dotychczas przede wszystkim formę integracji negatywnej, dokonywanej głównie przez orzecznictwo ETS, przyjmującego, co do zasady, pierwszeństwo prawa unijnego przed umowami o unikaniu podwójnego opodatkowania. Oznacza to konieczność takiego kształtowania przez państwa członkowskie prawa krajowego oraz umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, aby nie pozostawały one w sprzeczności z prawem unijnym. Można nawet zaryzykować twierdzenie, iż umowy te nie powinny być sprzeczne z orzecznictwem ETS, określającym w rzeczywistości wzajemne relacje pomiędzy międzynarodowym prawem podatkowym a prawem unijnym. Jest to bez wątpienia zjawisko niekorzystne dla funkcjonowania zarówno prawa unijnego, jak i międzynarodowego prawa podatkowego. Zgodzić się więc należy w całej rozciągłości z postulatem integracji pozytywnej pomiędzy prawem unijnym a umowami o unikaniu podwójnego opodatkowania, wyrażającej się w przygotowaniu Modelowej konwencji Unii Europejskiej w sprawie podatków, wzorowanej na Modelowej konwencji OECD w sprawie podatku od dochodu i majątku.

146 Międzynarodowe prawo podatkowe obejmuje porozumienia dotyczące podwójnego opodatkowania, porozumienia zwalniające od uiszczania podatków organizacje międzynarodowe, regulujące ulgi podatkowe dyplo-

matów oraz umowy o pomocy prawnej w dziedzinie prawa podatkowego. Najbardziej istotne znaczenie w prawie podatkowym mają **umowy dotyczące zapobiegania podwójnemu opodatkowaniu**.

II. Problematyka podwójnego opodatkowania – uwagi ogólne

147 Podwójne opodatkowanie uważane jest powszechnie za zjawisko negatywne. Prowadzi bowiem do ograniczania rozwoju międzynarodowych stosunków gospodarczych, a także współpracy naukowej, technicznej, kulturalnej czy też wymiany turystycznej. Umiędzynarodowienie działalności gospodarczej, ogromny rozwój wymiany towarowej i usług, a także wzmożony przepływ kapitału i siły roboczej między poszczególnymi państwami spowodowały, że podwójne opodatkowanie staje się istotną przeszkodą w rozwoju międzynarodowej współpracy gospodarczej, a nawet szerzej – w dążeniu do integracji międzynarodowej. Powoduje to, że po II wojnie światowej można zaobserwować znaczący wzrost dążeń społeczności międzynarodowej do zapobiegania podwójnemu opodatkowaniu (Polska w okresie międzywojennym podpisała 5 umów o zapobieganiu podwójnemu opodatkowaniu, podczas gdy liczba tych umów obecnie przekracza 90). Poszczególne państwa na zasadzie wzajemności rezygnują więc częściowo ze swej suwerenności podatkowej w imię uzyskania określonych korzyści z wymiany gospodarczej czy też szeroko rozumianej integracji międzynarodowej. Ta swoista rezygnacja przybierała formę **międzynarodowych umów o zapobieganiu podwójnemu opodatkowaniu**, najczęściej dwustronnych, niekiedy wielostronnych. Dla ujednolicenia ich treści organizacje międzynarodowe stworzyły umowy modelowe. Wymienić tu można umowy modelowe Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju (OECD) z 1963 r., 1977 r. i z 1992 r. oraz Rady Społeczno-Gospodarczej Organizacji Narodów Zjednoczonych z 1980 r. W praktyce międzynarodowej największe znaczenie mają umowy modelowe OECD, zwłaszcza zaś ostatnia umowa z 1992 r. (ciągle aktualizowana).

Postanowienia konwencji (umowy) modelowej OECD (zgodnie z komentarzem do jej wersji z lipca 2005 r.) zmierzają do tego, aby sytuacja podatników jednego państwa, prowadzących działalność handlową, przemysłową lub finansową w drugim państwie, była przejrzysta, jednolita i zagwarantowana poprzez **stosowanie przez wszystkie państwa wspólnych rozwiązań dla identycznych przypadków w zakresie podwójnego opodatkowania**. Głównym celem Modelowej konwencji jest zatem rozwiązywanie w sposób jednolity najczęściej występujących problemów w zakresie **międzynarodowego prawnego podwójnego opodatkowania**.

Zakresem **podmiotowym** konwencji objęte są osoby, które mają miejsce zamieszkania lub siedzibę w jednym lub w obu umawiających się państwach (art. 1 Modelowej konwencji), zaś jej zakres **przedmiotowy** (określony w art. 2) dotyczy podatków od dochodu i majątku. Dla eliminacji zjawiska podwójnego prawnego opodatkowania przewiduje się w konwencji **dwie kategorie norm**. Są to postanowienia odnoszące się do różnych rodzajów dochodów (art. 6–21), w których ustala się prawo do opodatkowania przez państwo, w którym **znajduje się źródło dochodu** (miejsce położenia rzeczy będącej źródłem dochodu), i przez państwo, w którym osoba ma **miejsce zamieszkania lub siedzibę**. Druga kategoria norm dotyczy przypadków (często występujących w praktyce), gdy postanowienia umowy o zapobieganiu podwójnemu opodatkowaniu przyznają państwu, w którym znajduje się źródło dochodu (lub majątek), prawo do pełnego (obejmuje to w zasadzie sytuacje, gdy majątek położony jest w państwie źródła) lub ograniczonego opodatkowania – wówczas państwo, w którym znajduje się miejsce zamieszkania lub siedziba podatnika, musi **przyznać odpowiednie zwolnienie od podatku (w postaci „wyłączenia" lub „zaliczenia") w celu uniknięcia podwójnego opodatkowania** (postanowienia te zawarte są w art. 23A i 23B Modelowej konwencji).

III. Umowy o zapobieganiu podwójnemu opodatkowaniu

Postanowienia umów o zapobieganiu podwójnemu opodatkowaniu **148**
mają **pierwszeństwo przed prawem wewnętrznym**. Państwa-strony umów ograniczają w ten sposób swoją jurysdykcję podatkową. Obejmuje ona zarówno nieograniczone prawo do nakładania podatku na terytorium danego państwa, jak i na jego obywateli, niezależnie od tego, na jakim terytorium się znajdują, co powoduje, że dochodzi do swego rodzaju kolizji jurysdykcji podatkowej poszczególnych państw prowadzącej do zjawiska podwójnego opodatkowania. Nakładanie się jurysdykcji podatkowej określonych państw wynika z faktu, że większość z nich stosuje przy opodatkowaniu zarówno **zasadę rezydencji**, jak i **zasadę źródła**. Zasada rezydencji oznacza opodatkowanie wszelkich dochodów podmiotów mających miejsce zamieszkania lub siedzibę na terenie danego państwa, niezależnie od tego, w jakim kraju dany dochód powstał, podczas gdy zgodnie z zasadą źródła następuje opodatkowanie całości dochodów powstałych na terytorium określonego państwa, bez względu na to, czy podmiot osiągający te dochody ma na tym terytorium miejsce zamieszkania lub siedzibę. W rezultacie powstaje zjawisko **podwójnego opodatkowania w sensie prawnym** (podwójne zaś opodatkowanie w sensie ekonomicznym jest

w zasadzie problemem wewnętrznego prawa podatkowego i oznacza, że ten sam dochód lub majątek należący do różnych podmiotów jest dwukrotnie opodatkowany). Według określeń wspomnianych umów wzorcowych organizacji międzynarodowych oznacza ono nakładanie porównywalnych podatków w dwóch lub więcej państwach na tego samego podatnika, z tego samego tytułu i za ten sam okres. Dla przeciwdziałania wymienionym już negatywnym skutkom tego zjawiska poszczególne państwa zawierają umowy o zapobieżeniu podwójnemu opodatkowaniu. W zasadzie umowy te dotyczą podatków **od dochodów i majątku**, niekiedy przychodu (np. opodatkowanie dywidend). Nie obejmują one natomiast swym zakresem przedmiotowym podatków od wydatkowania dochodu, w tym podatków typu obrotowego. W stosunku do tego rodzaju podatków przyjęto (od 1947 r. zgodnie z postanowieniami Ogólnego Układu w Sprawie Handlu i Ceł – GATT) **zasadę kraju przeznaczenia –** stosowanie zwolnień i zwrotu podatku w kraju eksportera oraz stosowanie obciążeń podatkowych w kraju importera.

149 Unikanie podwójnego opodatkowania odbywa się przez wprowadzenie do umowy **nakazu ograniczenia** opodatkowania danego dochodu tylko do jednego państwa – postanowienia umów tworzące „zamknięte" skutki prawne lub też przyjęcie zasady, zgodnie z którą dany dochód może być opodatkowany w państwie źródła, co oznacza, że w państwie siedziby może być zastosowana **zasada wyłączenia (zwolnienia)** albo też **zaliczenia** – postanowienia umów z „otwartymi" skutkami prawnymi. Metoda wyłączenia (wyłączenie pełne lub z zastosowaniem progresji) polega na **rezygnacji** z własnego roszczenia podatkowego na rzecz drugiego państwa. Metoda zaliczenia (zaliczenie pełne lub z progresją) sprowadza się do **zaliczenia podatku** zapłaconego w państwie źródła na poczet podatku należnego w państwie siedziby, a więc inaczej niż metoda wyłączenia dotyczy **podatku, a nie dochodu**.

IV. Podwójny charakter umów o zapobieganiu podwójnemu opodatkowaniu

150 Umowy o zapobieganiu podwójnemu opodatkowaniu mają z prawnego punktu widzenia podwójny charakter. Należą bowiem zarówno do **międzynarodowego prawa publicznego, jak i wewnętrznego prawa podatkowego**. Dla źródeł prawa podatkowego istotne jest, że postanowienia tych umów przyjmują pojęcia oraz regulacje prawa wewnętrznego, przy jednoczesnym ograniczeniu jego stosowania w drodze wyłączenia opodatkowania dochodu lub zaliczenia podatku zapłaconego w jednym państwie

na poczet podatku należnego w innym państwie. W ten sposób następuje swego rodzaju korekta wewnętrznego prawa podatkowego, zważywszy że postanowienia umów międzynarodowych mają pierwszeństwo przed normami tego prawa. Jednak umowy należy rozpatrywać jako źródła prawa podatkowego jedynie łącznie z prawem podatkowym danego kraju. Postanowienia ich nie mogą bowiem stanowić samoistnej podstawy do nakładania obowiązku, który by nie był przewidziany w prawie podatkowym określonego państwa. Także konstrukcje prawne ustaw tworzących system podatkowy danego państwa **nie są zmieniane** przez umowy międzynarodowe. Ich postanowienia nie określają właściwości prawa danego państwa w przypadku kolizji jurysdykcji podatkowej, lecz zachowują zasadę, że każde państwo będące stroną umowy nakłada podatki na podstawie prawa wewnętrznego. Kieruje się ono zatem własnym prawem, przy ograniczeniu jego stosowania przez umowy.

Można przyjąć, że umowy uzupełniają normy wewnętrznego prawa podatkowego, wyłączając stosowanie prawa jednego z państw – stron umowy (metoda wyłączenia) albo też nakładając na nie obowiązek zaliczania podatku uiszczonego w drugim państwie na poczet własnego podatku (metoda zaliczenia). Te właściwości umów międzynarodowych w sprawie zapobiegania podwójnemu opodatkowaniu powodują, że nie można ich postanowień zaliczyć do norm kolizyjnych w rozumieniu prawa prywatnego międzynarodowego. Nie wskazują one bowiem porządku prawnego (własnego lub obcego), jaki powinien być zastosowany dla rozstrzygnięcia danej sprawy. Natomiast w przypadku nakładania się jurysdykcji podatkowych państw mają one na celu jej **rozdzielenie**, głównie w drodze wskazywanego już **ograniczenia stosowania** wewnętrznego prawa podatkowego.

V. Prawo unijne jako źródło prawa podatkowego

Prawo podatkowe jest fragmentem obowiązującego na terytorium Pol- **151**
ski (jako państwa członkowskiego Unii Europejskiej) porządku prawnego. Wejście Polski do Unii powoduje, jak wiadomo, obowiązywanie na jej terytorium prawa unijnego. Ma tu zatem miejsce rozszerzenie zakresu źródeł prawa w ich znaczeniu formalnym. Nie można jednak, analizując źródła prawa obowiązujące na terytorium Polski, ograniczyć się jedynie do ich ujęcia **formalnego**. Prawo unijne ma bowiem także bardzo istotny wpływ na źródła prawa funkcjonujące w Polsce w ich znaczeniu **materialnym**, tj. ma wpływ na treść norm prawnych stanowionych przez polskiego prawodawcę. Chodzi przy tym nie tylko o dyrektywy czy decyzje, jako **prawo wtórne Unii** kształtujące bezpośrednio treść prawa stanowionego

przez polskiego normodawcę, lecz także w nie mniejszym stopniu o wskazywane już akty **prawa pierwotnego Unii** (zob. *Nb. 141*), a także o ogólne zasady prawa unijnego. Istotny wpływ na źródła prawa w znaczeniu materialnym – w tym także na źródła prawa podatkowego – mają wreszcie, wprowadzane bezpośrednio do polskiego porządku prawnego, postanowienia rozporządzeń, pomimo że w zasadzie nie dotyczą one bezpośrednio prawa podatkowego (jeżeli pominąć pewne marginalne regulacje, jak np. rozporządzenie Rady Nr 259/68 z 29.2.1968 r. ustanawiające warunki i procedurę stosowania podatku na rzecz Wspólnot Europejskich – Dz.Urz. WE L 56 z 4.3.1968 r., s. 1, czy też rozporządzenia Komisji dotyczące dokumentów związanych z opodatkowaniem podatkiem akcyzowym). Państwo członkowskie ma bowiem nie tylko obowiązek bezpośredniego stosowania rozporządzeń, lecz także spoczywa na nim obowiązek dostosowania do ich postanowień przepisów prawa krajowego, co stwarza gwarancję pewności prawa poprzez jednoznaczny i przejrzysty stan prawny. Nie można zatem wprowadzać do krajowego porządku prawnego rozwiązań prawa podatkowego, zwłaszcza zaś norm pozafiskalnych, które pozostawałyby w sprzeczności z rozporządzeniami, w szczególności dotyczącymi konkurencji, wspólnej polityki rolnej czy też unijnego prawa celnego.

System podatkowy, rozumiany jako ogół podatków obowiązujących w danym państwie (a więc system w jego historycznym znaczeniu), wiąże się, jak wiadomo, z różnorodnością jego celów – fiskalnych, gospodarczych i społecznych – przesądzających w ostateczności o kształcie polityki podatkowej. W polityce podatkowej należy szukać kompromisów pomiędzy tymi celami, z uwzględnieniem technicznoprawnych aspektów opodatkowania; możliwości ujęcia ich w formach właściwych dla prawa, przy równoczesnym braniu pod uwagę treści całego systemu prawa. Przed wejściem do Unii Europejskiej polski prawodawca nie tylko decydował o kierunkach polityki podatkowej (z uwzględnieniem oczywiście międzynarodowych powiązań gospodarczych), lecz także, tworząc konstrukcje podatkowe, odnosił je do wewnętrznego porządku prawnego, odpowiednio modyfikowanego przez obowiązujące Polskę umowy międzynarodowe. Sytuacja ta uległa radykalnej zmianie po 1.5.2004 r., kiedy Polska stała się państwem członkowskim Unii Europejskiej. Na obszarze Polski, obok prawa wewnętrznego i międzynarodowego, obowiązuje bowiem **prawo unijne**. W Unii – w tym także oczywiście w Polsce jako państwie członkowskim – obowiązuje zatem nowy, **autonomiczny** (w stosunku do prawa wewnętrznego, a także prawa międzynarodowego) porządek prawny, na rzecz którego państwa członkowskie ograniczyły swoją suwerenność. Porządek ten bierze oczywiście swój początek, jak już pisano, w umowie

międzynarodowej, jaką jest w przypadku Polski Traktat akcesyjny, którego stroną są zarówno Polska, jak i państwa członkowskie Unii.

Polska, zgodnie z art. 90 ust. 1 Konstytucji RP, przekazuje podmiotom zewnętrznym – organizacji międzynarodowej lub organowi międzynarodowemu – **kompetencje władzy państwowej w niektórych sprawach**. W efekcie Polska – po wejściu w życie Traktatu akcesyjnego – zostaje związana dotychczasowym prawem unijnym (wspólnotowym), tj. prawem pierwotnym, prawem wtórnym i wykładnią tego prawa (głównie wykładnią w orzecznictwie ETS, obecnie TSUE), jak i przyszłym prawem unijnym. Związanie to ma nie tylko charakter **bezpośredni**, lecz także daleko idące skutki pośrednie w działalności prawotwórczej, zwłaszcza zaś gdy chodzi o samą politykę tworzenia prawa przesądzającą o jego treści, jak i dostosowanie tworzonego prawa do systemu prawa funkcjonującego na terytorium Polski – prawa wewnętrznego, prawa międzynarodowego publicznego oraz prawa unijnego. Ma to szczególne znaczenie w procesie tworzenia prawa podatkowego jako tej gałęzi prawa, która ma daleko idący wpływ na cele leżące u podstaw powołania Wspólnot Europejskich, a obecnie Unii Europejskiej.

Zgodnie z treścią art. 3 ust. 3 wersji skonsolidowanej Traktatu o Unii Europejskiej (dawny art. 2 TUE), Unia Europejska ustanawia rynek wewnętrzny, działa na rzecz trwałego rozwoju Europy, którego podstawami są: zrównoważony wzrost gospodarczy oraz stabilność cen, społeczna gospodarka rynkowa o wysokiej konkurencyjności zmierzająca do pełnego zatrudnienia i postępu społecznego oraz wysoki poziom ochrony i poprawy jakości środowiska naturalnego. Należy więc przyjąć, że krajowe prawo podatkowe nie powinno wprowadzać takich rozwiązań prawnych, które prowadzą do dyskryminacji towarów, usług, pracowników, przedsiębiorstw i kapitału pochodzących z innych krajów unijnych. Wskazane postanowienia pierwotnego prawa unijnego, należące do unijnego prawa podatkowego *sensu largo*, w istotnym zakresie kształtują źródła krajowego prawa podatkowego.

W Tytule VII TFUE – „Wspólne reguły w dziedzinie konkurencji, podatków i zbliżenia ustawodawstw" znajduje się rozdział 2 „Postanowienia podatkowe" (art. 110–113, dawne art. 90–93 TWE). Treść tego rozdziału determinuje w istotnym zakresie politykę podatkową państw członkowskich, a więc jego postanowienia odgrywają ważną rolę w funkcjonowaniu źródeł prawa podatkowego w ich znaczeniu materialnym. Do tego nie ogranicza się jednak ich rola. Zawarte w analizowanym rozdziale postanowienia art. 113 (dawny art. 93 TWE) odnoszą się bowiem bezpośrednio do źródeł prawa podatkowego w ich znaczeniu formalnym, kształtują-

cych podatki pośrednie. Natomiast w przypadku podatków bezpośrednich (podatki dochodowe i podatki majątkowe) podstawę prawną harmonizacji stanowi ogólne postanowienie art. 115 (dawny art. 94 TWE), dotyczące zbliżenia przepisów ustawowych, wykonawczych i administracyjnych państw członkowskich, **które mają bezpośredni wpływ na ustanowienie lub funkcjonowanie rynku wewnętrznego**.

Harmonizacja prawa unijnego realizowana jest, jak wiadomo, w drodze wydawania dyrektyw, które – obok rozporządzeń i decyzji – zaliczane są do podstawowych źródeł wtórnego prawa unijnego. Rozporządzenia i decyzje, jak dotąd, w niewielkim zakresie odnoszą się bezpośrednio do prawa podatkowego. Podstawowe znaczenie mają tu zatem dyrektywy.

Zgodnie z treścią art. 288 TFUE (dawny art. 249 TWE), dyrektywa wiąże każde państwo członkowskie, do którego jest kierowana, **w odniesieniu do rezultatu, który ma być osiągnięty, pozostawia jednak organom krajowym swobodę wyboru formy i środków prowadzących do tego celu**. Dyrektywy są adresowane do państw członkowskich (najczęściej do wszystkich), ale w niektórych przypadkach mogą być nawet bezpośrednio stosowane. Dotyczy to sytuacji, gdy postanowienia dyrektywy zostały sformułowane **dostatecznie jasno i precyzyjnie oraz bezwarunkowo i kompletnie**. Dyrektywa jest jednak bezpośrednio skuteczna tylko w relacjach pomiędzy państwem a jednostką (skuteczność pionowa). Nie ma natomiast skutku poziomego między jednostkami. Innymi słowy, **nie nakłada obowiązków na jednostkę** – postanowienia dyrektywy nie mogą być powoływane przeciwko jednostce.

Dyrektywy w przeciwieństwie do rozporządzeń są instrumentem **harmonizacji prawa** państw członkowskich, a nie jego ujednolicenia. Państwa te mają obowiązek pełnego i terminowego transponowania postanowień dyrektyw do prawa krajowego. Można zatem przyjąć, iż tworzenie formalnych źródeł prawa (w tym oczywiście źródeł prawa podatkowego) odbywa się w dwóch etapach – wydania danej dyrektywy, a następnie ustanowienia prawa krajowego w celu implementowania postanowień tej dyrektywy. Stopień związania państw członkowskich postanowieniami dyrektyw jest różny w zależności od ich treści, a dokładniej zakresu i sposobu regulacji określonych zagadnień w samej dyrektywie. Niekiedy dyrektywa prowadzi do pełnej harmonizacji przepisów prawnych funkcjonujących w ramach Unii Europejskiej, przypominając swą szczegółowością i precyzją rozporządzenia unijne lub akty normatywne prawa krajowego, kiedy indziej natomiast skutkiem wprowadzenia dyrektywy jest jedynie częściowe lub minimalne zharmonizowanie prawa unijnego. Widać to wyraźnie także w przypadku harmonizacji prawa podatkowego.

Nb. 151

Najgłębiej proces harmonizacji prawa podatkowego realizowany jest w przypadku **podatków obrotowych**. Podstawową rolę odgrywała tu VI dyrektywa Rady 77/388/EWG z 17.5.1977 r. w sprawie harmonizacji przepisów Państw Członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru (Dz.Urz. WE L 145 z 13.6.1977 r., s. 1; Dz.Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 9, t. 1, s. 23 ze zm.), zastąpiona od 2007 r. dyrektywą 2006/112/WE z 28.11.2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.Urz. UE L 347 z 11.12.2006 r., s. 1 ze zm.). Nowa dyrektywa porządkuje postanowienia VI dyrektywy oraz wprowadza pewne jej zmiany merytoryczne, które jednak zachowują podstawowe założenia normatywne VI Dyrektywy. Obowiązująca dyrektywa (podobnie jak VI Dyrektywa) normuje szczegółowo podstawowe elementy konstrukcyjne podatku od wartości dodanej, opierając się na wypracowanych w doktrynie i praktyce opodatkowania elementach konstrukcyjnych tego podatku (zakres podmiotowy i przedmiotowy podatku, ulgi i zwolnienia podatkowe, miejsce i czas powstania obowiązku podatkowego, moment odliczenia podatku naliczonego itp.), przypominając pod tym względem akt prawny regulujący określony podatek w prawie wewnętrznym państw członkowskich, w tym przypadku w polskim prawie podatkowym. W tej sytuacji, chociaż proces dostosowywania polskich rozwiązań do wymogów unijnych rozpoczął się już od dawna, polski prawodawca musiał dokonać daleko idących zmian zarówno w podatku od towarów i usług, jak i w podatku akcyzowym w celu ich zharmonizowania z prawem unijnym. Wysoki stopień szczegółowości i precyzji wielu postanowień analizowanych dyrektyw nie tylko ogranicza w znacznym stopniu swobodę polskiego prawodawcy w tworzeniu określonych konstrukcji podatkowych, lecz także w wielu przypadkach pozwala nawet podatnikom powoływać się bezpośrednio (co stanowi w przypadku dyrektyw wyjątek) na ich postanowienia (np. dotyczące odliczenia, zwrotu podatku naliczonego, struktury sprzedaży), zważywszy iż są one bezwarunkowe i dostatecznie precyzyjne.

W przypadku podatku akcyzowego podstawową rolę w harmonizacji prawa unijnego odgrywa dyrektywa Rady 2008/118/WE z 16.12.2008 r. w sprawie ogólnych zasad dotyczących podatku akcyzowego, uchylająca dyrektywę 92/12/EWG (Dz.Urz. UE L 9 z 14.1.2009 r., s. 12 ze zm.). Poza tym, Rada wydała szczegółowe dyrektywy dotyczące akcyzy na produkty energetyczne i energię elektryczną, alkohol i napoje alkoholowe oraz wyroby tytoniowe.

Niezależnie od tego w prawie unijnym funkcjonują rozporządzenia Komisji normujące zagadnienia związane z podatkiem akcyzowym, głównie

zaś z dziedziny proceduralnej. W szczególności dotyczą one formularzy przepływu towarów podlegających opodatkowaniu podatkiem akcyzowym, dokumentu administracyjnego związanego z przepływem w systemie zawieszenia produktów podlegających akcyzie, uproszczonego dokumentu administracyjnego odnoszącego się do przepływu w obrębie Unii towarów podlegających akcyzie przeznaczonych do konsumpcji w macierzystym państwie członkowskim.

Inny charakter z punktu widzenia procesu prawotwórczego realizowanego przez polskiego prawodawcę mają dyrektywy dotyczące **podatków bezpośrednich**. Można je bez wątpienia zaliczyć do dyrektyw realizujących częściową, a właściwie minimalną harmonizację prawa polskiego z prawem unijnym. Dotyczą one w szczególności takich zagadnień jak: zasady traktowania pod względem podatkowym fuzji, podziałów, wniesienia majątku do spółki w zamian za udziały oraz zamiany udziałów (dyrektywa Rady 90/434/EWG z 23.7.1990 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku łączenia, podziałów, wydzieleń, wnoszenia aktywów i wymiany udziałów dotyczących spółek różnych Państw Członkowskich oraz przeniesienia statutowej siedziby SE lub SCE pomiędzy Państwami Członkowskimi, Dz.Urz. WE L 225 z 20.8.1990 r., s. 1; Dz.Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 9, t. 1, s. 142 ze zm.), wspólny system podatkowy w odniesieniu do spółek-matek i spółek-córek (dyrektywa Rady 90/435/EWG z 23.7.1990 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania stosowanego w przypadku spółek dominujących i spółek zależnych różnych Państw Członkowskich, Dz.Urz. WE L 225 z 20.8.1990 r., s. 6; Dz.Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 9, t. 1, s. 147 ze zm.), opodatkowania dochodów z odsetek oraz należności licencyjnych między spółkami powiązanymi (dyrektywa Rady 2003/49/WE z 3.6.2003 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania stosowanego do odsetek oraz należności licencyjnych między powiązanymi spółkami różnych Państw Członkowskich, Dz.Urz. WE L 157 z 26.6.2003 r., s. 49; Dz.Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 9, t. 1, s. 380 ze zm.) oraz opodatkowania dochodów z oszczędności wypłacanych w jednym państwie członkowskim na rzecz faktycznych odbiorów będących osobami fizycznymi, mających miejsce zamieszkania w innym państwie członkowskim (dyrektywa Rady 2003/48/WE z 3.6.2003 r. w sprawie opodatkowania dochodów z oszczędności w formie wypłacanych odsetek, Dz.Urz. WE L 157 z 26.6.2003 r., s. 38; Dz.Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 9, t. 1, s. 369 ze zm.). Poza tym do podatków bezpośrednich odnosi się Konwencja z 23.7.1990 r., Nr 90/436/EWG (Konwencja arbitrażowa) o unikaniu podwójnego opodatkowania w związku z korektą zysków przedsiębiorstw powiązanych (Dz.Urz. WE L 225 z 20.8.1990 r., s. 10).

Nb. 151

Wymienione dyrektywy, w przeciwieństwie do dyrektyw dotyczących podatków obrotowych harmonizują jedynie fragmentarycznie, wręcz punktowo, określone, wcale nie najważniejsze, elementy konstrukcyjne podatków dochodowych funkcjonujących na terenie Unii Europejskiej. Oznacza to, inaczej niż w przypadku podatków pośrednich, iż polski prawodawca ma nie tylko daleko idący zakres swobody w tworzeniu określonych konstrukcji podatków dochodowych (w tworzeniu źródeł prawa podatkowego w ich znaczeniu formalnych), lecz także jego polityka podatkowa jest w istotnym stopniu autonomiczna w stosunku do polityki realizowanej w ramach całej Unii Europejskiej (źródła prawa podatkowego w materialnym ich rozumieniu).

§ 5. Wpływ orzecznictwa na źródła prawa podatkowego

I. Uwagi ogólne

W systemie prawa ustawowego współczesnych państw przyjmuje się **152**
w zasadzie rozdzielenie działalności prawotwórczej od stosowania prawa. Także w Polsce przeważa pogląd, że rozstrzygnięcia sądowe należy zaliczyć do procesu stosowania prawa, a nie jego stanowienia. Tworzenie prawa polega bowiem na stanowieniu reguł w dostatecznym stopniu ogólnych i abstrakcyjnych, nie zaś jednostkowych, powstających w wyniku stosowania prawa, kiedy to upoważniony do tego organ orzeka w sposób wiążący o sposobach rozumienia i stosowania norm powoływanych do życia przez prawodawcę. Uznanie wcześniej za źródła prawa podatkowego aktów generalnych tworzonych przez podmioty, którym kompetencje prawodawcze zostały wyraźnie przyznane – akty tworzone w oparciu o instytucjonalne gwarancje ich stanowienia – **wyklucza możliwość zaliczenia orzecznictwa do źródeł prawa podatkowego**.

Wskazane w poprzednich rozdziałach cechy prawa podatkowego jako prawa ingerencyjnego powołującego stosunki społeczne, które swoje istnienie zawdzięczają wyłącznie ustawie, przesądzają o daleko idącym związaniu procesu stosowania prawa podatkowego przepisami ustawowymi. W prawie tym, inaczej niż w prawie cywilnym, porządek prawny tworzony jest przede wszystkim przez prawodawcę, a nie sędziego. W państwie prawnym stosunek pomiędzy państwem a jednostką, którego treścią jest jego świadczenie bez wzajemnego świadczenia, może być kształtowany jedynie przez ustawę, co prowadzi do daleko idącego związania sędziego jej przepisami.

Nieuznawanie orzecznictwa za źródła prawa podatkowego nie oznacza pomniejszania jego doniosłej roli w procesie stosowania prawa, a także jego **wpływu na źródła prawa podatkowego** – na treść tworzonych przez prawodawcę norm tego prawa. Stosowanie prawa nie jest bowiem czynnością mechaniczną, lecz **ma charakter twórczy**, zaś prawem są nie tyle teksty poszczególnych ustaw i podustawowych aktów prawnych, co w ostatecznym efekcie normy, które na podstawie tekstów przepisów prawnych zostaną ustalone w procesie wykładni i stosowania prawa. Istotne znaczenie dla „twórczego działania" podmiotu stosującego prawo mają klauzule generalne i zwroty niedookreślone, zwłaszcza często występujące w prawie cywilnym (słuszność, dobre obyczaje, współżycie społeczne), które współcześnie, ze względu na daleki stopień komplikacji podatkowoprawnych stanów faktycznych związanych z gospodarką, jak już pisano w *Nb. 127–128*, powinny być coraz częściej stosowanie także w prawie podatkowym. Nie wydaje się jednak uzasadnione, nawet na gruncie prawa cywilnego, uznanie, że sądy tworzą prawo – powołują do życia takie normy ogólne, które nie wypływają z przepisów ustawy, a funkcjonują tak, jakby miały za sobą autorytet ustawy. Tym bardziej nie można takiego poglądu odnosić do prawa podatkowego charakteryzującego się, jak już szerzej przedstawiano, zamkniętym systemem źródeł prawa, „zupełnością" ustawową oraz miarkowaniem opodatkowania podatkowoprawnym stanem faktycznym ustaw podatkowych.

153 W państwach należących do Unii Europejskiej należy wyraźnie rozdzielić problematykę orzecznictwa sądów krajowych i jego związków ze źródłami prawa, w szczególności źródłami prawa podatkowego, od orzecznictwa sądów Unii Europejskiej – Trybunału Sprawiedliwości, Sądu i sądów wyspecjalizowanych. W przypadku prawa podatkowego podstawowe znaczenie mają orzeczenia Trybunału Sprawiedliwości, a biorąc pod uwagę krótki okres jego funkcjonowania, orzeczenia dawnego Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości.

Zgodnie z treścią art. 263 TFUE (dawny art. 230 TWE), Trybunał Sprawiedliwości kontroluje legalność aktów prawnych uchwalonych przez uprawnione do tego organy Unii, a także właściwy jest, według art. 267 TFUE (dawny art. 234 TWE) do orzekania w trybie prejudycjalnym o ważności Traktatów oraz o ważności i wykładni aktów przyjętych przez instytucje, organy lub jednostki organizacyjne Unii. Sądy państw członkowskich mogą się zwrócić do Trybunału Sprawiedliwości z pytaniem dotyczącym tych zagadnień, jeżeli uznają, że jest to niezbędne do wydania wyroku.

Pytania prejudycjalne mają miejsce przede wszystkim wówczas, gdy sąd krajowy ma wątpliwości, czy rzeczywiście w rozstrzyganej przez nie-

go sprawie występuje niezgodność pomiędzy prawem krajowym a prawem unijnym i w związku z tym zwraca się do Trybunału o interpretację przepisów prawa unijnego. Obowiązek odmowy zastosowania prawa krajowego niezgodnego z prawem unijnym spoczywa bowiem na sądach poszczególnych państw należących do Unii Europejskiej. Pytanie nie może zatem dotyczyć zagadnienia wzajemnych relacji pomiędzy prawem krajowym a unijnym, gdyż w tym względzie od dawna utrwalona jest już jednolita linia orzecznicza ETS, zgodnie z którą prawo unijne ma **pierwszeństwo stosowania** wobec prawa krajowego, co oczywiście nie jest równoznaczne z pierwszeństwem obowiązywania. Związana jest z tym inna zasada wypracowana w orzecznictwie ETS, według której sądy państw członkowskich **mają obowiązek interpretowania prawa krajowego zgodnie z prawem unijnym**.

Podjęcie przez sąd krajowy decyzji o tym, czy zwraca się do Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z pytaniem prejudycjalnym dotyczącym interpretacji prawa unijnego, czy też sam, bez udziału tego Trybunału, dokonuje interpretacji, wiąże się z szerszą problematyką doktryny *acte clair*, kiedy to sąd krajowy przyjmuje, że przepis unijny jest dla niego na tyle jasny, że nie istnieje konieczność występowania z pytaniem prejudycjalnym. W efekcie sąd krajowy dokonuje samodzielnej interpretacji prawa unijnego. Nie ma on oczywiście obowiązku występowania z pytaniem prejudycjalnym, gdy sprawa rozpatrywana przez niego jest identyczna ze sprawą, którą już rozpatrywał TSUE. Natomiast kontrowersyjna w praktyce stosowania prawa może być sytuacja, gdy sąd krajowy przyjmuje, że jest w stanie prawidłowo dokonać interpretacji prawa unijnego i wobec tego nie zwraca się z pytaniem prejudycjalnym do sądu europejskiego. Może to bowiem wystąpić zarówno w przypadku, gdy przepisy unijne są na tyle jasne, że nie wymagają, przy ich interpretacji, pomocy sądu europejskiego, ale również wówczas, gdy jasność przepisu i brak konieczności zwrócenia się z pytaniem prejudycjalnym jest wynikiem subiektywnej oceny sądu.

Funkcjonowanie doktryny *acte clair* można zaobserwować w praktyce polskiego orzecznictwa podatkowego, chociaż sądy administracyjne z reguły nie powołują się bezpośrednio na tę doktrynę. Na gruncie stosowania prawa podatkowego oznacza to brak udziału sądu europejskiego w stosowania *unijnego* prawa podatkowego. Biorąc pod uwagę, że sądy krajowe mają swobodę oceny konieczności takiego udziału, zwłaszcza wówczas, gdy wykładnia prawa unijnego nie budzi ich wątpliwości, nie można *a priori* oceniać tego negatywnie. Gorzej jest jednak, gdy prowadzi to do zmniejszenia ochrony interesów podatnika, a także – wobec rozbieżności

w orzecznictwie podatkowym sądów krajowych – skutkuje ograniczeniem realizacji zasady sprawiedliwości podatkowej, głównie zaś równości opodatkowania.

Trybunał odgrywa ważną rolę w formułowaniu zasad ogólnych prawa unijnego – zaliczanych do źródeł prawa unijnego. Zasady te można podzielić na zasady **bezpośrednio** – jako zasady traktatowe – sformułowane w prawie pierwotnym, które traktuje się jako normy zawarte w systemie, oraz **zasady formułowane przez** Trybunał. Wyraźnie podkreśla on w swoich orzeczeniach, iż nie tworzy samoistnie zasad ogólnych, lecz jedynie formułuje je, dokonując interpretacji prawa unijnego oraz wykorzystuje do ich określenia zasady przyjęte przez ustawodawstwo, doktrynę i orzecznictwo państw członkowskich. Pomimo to należy przyjąć, iż to **wydobywanie** zasad ogólnych prawa unijnego ma bardzo wiele elementów twórczych, co może stanowić jedną z istotnych przesłanek przyjęcia tezy, iż Trybunał jest nie tylko instytucją Unii stosującą prawa unijne, lecz także współtworzącą (współstanowiącą) to prawo.

Przedstawione uprawnienia Trybunału Sprawiedliwości wskazują jednoznacznie, iż jego roli nie można w żadnym przypadku sprowadzać do roli sądów, zwłaszcza funkcjonujących w systemie prawa ustawowego (w kontynentalnym systemie prawa), orzekających w określonych sprawach, w szczególności rozstrzygających spory między stronami. Nie ulega wątpliwości, iż rozstrzygnięcia Trybunału mają w znacznym stopniu charakter precedensowy, zaś sam Trybunał jest – inaczej niż sądy krajowe, przede wszystkim **sądem prawa**, **a nie sądem faktu**.

Przedstawione rozważania prowadzą do generalnego wniosku, iż z momentem, gdy Polska stała się państwem członkowskim Unii Europejskiej, orzecznictwo w sprawach podatkowych należy rozpatrywać w dwóch zupełnie różnych płaszczyznach – orzecznictwa sądów krajowych oraz orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (i dawnego ETS).

II. Rola orzecznictwa podatkowego sądów krajowych dla praktyki stosowania prawa

154 W prawie podatkowym, jako prawie ingerencyjnym, szczególnego znaczenia nabiera zasada pewności prawa oraz związane z nią bezpieczeństwo prawne podatników. Nie może być ona jednak budowana tylko na samym brzmieniu słów ustawy, bez uwzględnienia jej konkretyzacji przez sądy i administrację. Ważne jest zwłaszcza, jak sądy wypełniają klauzule generalne i zwroty niedookreślone. Chodzi generalnie o praktykę działania sądów w granicach swobody sędziego, który nie może poprawiać ani

korygować ustaw podatkowych, ale może i powinien „tworzyć" prawo w granicach pozostawionych mu przez prawodawcę luzów decyzyjnych.

Rola orzecznictwa podatkowego dla praktyki stosowania prawa jest znaczna. Wiele orzeczeń sądowych wpływa *de facto* na inne orzeczenia, a sądy – rozstrzygając określoną sprawę podatkową – zwracają uwagę na to, jakie rozstrzygnięcia zapadały w podobnej sprawie. Także z punktu widzenia adresata normy prawa podatkowego ważnego znaczenia nabiera prognozowanie rozstrzygnięć sądowych w oparciu o dotychczasową praktykę przejawiającą się w tym, jak sąd w konkretnej sprawie rozumie prawo podatkowe. Wydaje się więc, że dla praktyki stosowania prawa istotniejsze znaczenie od sporów doktrynalnych na temat „prawotwórczego", czy tylko „twórczego" charakteru orzecznictwa ma to, w jaki sposób poprzez orzecznictwo sądowe można zapewnić jednolitość stosowania prawa podatkowego przez sądy i administrację, a także spowodować, aby normodawca – tworząc prawo podatkowe – miał również na względzie praktykę jego stosowania.

Istotne znaczenie dla ukształtowania zasad wykładni prawa podatkowego, ma **orzecznictwo realizowane przez sądy administracyjne**, na które w pewnym stopniu oddziałuje także orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości, zwłaszcza inspirowane pytaniami prejudycjalnymi. Ważne jest zwłaszcza, aby podatnik dokonujący samoobliczenia we właściwym zakresie korzystał z orzecznictwa, poszukując w nim argumentów, które mogą być przyjęte przez podmioty publiczne – organy podatkowe i sądy – kontrolujące (bezpośrednio lub pośrednio) prawidłowość jego działań. Szersze możliwości korzystania z orzecznictwa podatkowego występują wówczas, gdy administracja podatkowa w odpowiednim zakresie wykorzystuje „utrwaloną" praktykę interpretacyjną, zwłaszcza zaś sądową praktykę orzeczniczą.

Według art. 1 § 1 i 2 ustawy z 25.7.2002 r. – Prawo o ustroju sądów administracyjnych (tekst jedn. Dz.U. z 2014 r. poz. 1647 ze zm.), sądy administracyjne dokonują kontroli działalności administracji pod względem **zgodności z prawem** treści decyzji administracyjnej. Kontrola ta ma za swój przedmiot, co do zasady, **ocenę wykładni** przepisu dokonanej przez organ administracji przy rozstrzyganiu określonej sprawy podatkowej. Odnosząc tę kontrolę do dwuetapowego modelu stosowania prawa podatkowego, można przyjąć, że kontrola sądowa dotyczy także pośrednio wykładni zastosowanej przez podatnika dokonującego samoobliczania podatkowego. W przypadku orzeczenia kasacyjnego NSA rozpatrywana kontrola – poprzez kasacyjną kontrolę orzeczeń wojewódzkich sądów administracyjnych – nabiera niejako potrójnej „pośredniości", gdyż kontrolując orzeczenie sądowe WSA, sąd kasacyjny odnosi się również w sposób po-

średni do wcześniejszych wykładni prawa dokonywanych przez podatnika oraz przez organ podatkowy i sąd. W szczególności zaś sąd nawet może korygować dotychczasową praktykę orzeczniczą, zwłaszcza zaś zmieniać utrwaloną praktykę interpretacyjną, gdy uzna, że jest ona sprzeczna z aktualnie obowiązującymi normami prawa podatkowego.

Wykładnia dokonywana przez sąd administracyjny, jako związana z kontrolą legalności działania administracji, koncentruje się na roli przepisów prawnych jako argumentów przedstawionych przez administrację, mających uzasadnić jej decyzję podatkową. Kształtuje ona w znaczący sposób wykładnię realizowaną przez inne podmioty uczestniczące w stosowaniu prawa podatkowego. Jednym z podstawowych warunków rzeczywistego wpływu sądów na wykładnię prawa podatkowego jest **jednolitość orzecznictwa podatkowego**.

Podstawowe znaczenie dla ujednolicenia orzecznictwa ma, jak wiadomo, klasyczny nadzór instancyjny sądów wyższych nad sądami niższymi. Istnieją jednak pewne szczególne formy zmierzające do ujednolicenia orzecznictwa, przybierające z reguły postać uchwał sądowych. Zgodnie z przepisami ustawy z 30.8.2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi, sądy administracyjne mogą podejmować zarówno uchwały abstrakcyjne, jak i uchwały konkretne. Pierwsze z nich nie mają bezpośredniego związku z postępowaniem toczącym się w indywidualnej sprawie, a ich celem jest usunięcie rozbieżności powstałych w orzecznictwie co do wykładni prawa, a nawet zmiana utrwalonej dotychczas praktyki interpretacyjnej. Oderwane są one zatem od bezpośredniego sprawowania przez sądy administracyjne kontroli legalności działania organów administracji. Związek taki występuje natomiast w przypadku uchwał konkretnych, gdyż dotyczą one wątpliwości prawnych związanych z postępowaniem w indywidualnej sprawie, jakie wystąpiły przy rozpoznaniu skargi kasacyjnej. Oba rodzaje uchwał mają ogólną moc wiążącą (art. 269 powoływanej ustawy). Sprowadza się ona do tego, że dopóki nie nastąpi zmiana stanowiska zajętego w uchwale, wszystkie składy orzekające sądów administracyjnych powinny ją respektować.

Bez wątpienia oba rodzaje uchwał sądowych w sposób jednoznaczny, i co do zasady ostateczny, kształtują wykładnię prawa podatkowego, dokonywaną przez wszystkie podmioty uczestniczące w stosowaniu prawa podatkowego. W praktyce opodatkowania podstawowe znaczenie będzie tu miało wykazanie, że przyjęta w uchwale wykładnia prawa ma zastosowanie do podatkowoprawnego stanu faktycznego związanego z samoobliczaniem podatkowym lub też z kontrolą jego prawidłowości sprawowaną przez administrację podatkową.

Nb. 154

Nie ulega wątpliwości, że uchwały NSA znacznie bardziej niż jednostkowe orzeczenia kształtują wykładnię prawa podatkowego, przy czym chodzi tu jednak przede wszystkim o samo ujednolicenie orzecznictwa, o uczynienie go bardziej spójnym, a dopiero później o przyjęcie jednolitych zasad stosowania prawa. Zasady takie są może wyraźniej kształtowane, gdy w polu interpretacji znajduje się prawo unijne, a sąd europejski, poprzez pytania prejudycjalne sądu krajowego, zostaje włączony w proces stosowania prawa podatkowego.

Zasadniczym warunkiem „równości stosowania prawa podatkowego” **155**
jest właściwe stosowanie tego prawa przez sądy, dążenie do usuwania powstających w tej materii rozbieżności, odpowiednia współpraca pomiędzy samymi sądami (optymalne wykorzystywanie przez sądy administracyjne wyroków Trybunału Konstytucyjnego i Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej), a także sądami administracyjnymi i administracją podatkową. Istotne rozbieżności w orzecznictwie oraz nieodpowiednie uwzględnianie go przez administrację to na gruncie prawa podatkowego także zagrożenie dla konstytucyjnej zasady sprawiedliwości opodatkowania. Podmioty znajdujące się bowiem w tego samego rodzaju sytuacji faktycznej, na skutek różnej interpretacji prawa przez organy je stosujące, obciążane są różnymi ciężarami podatkowymi. Należy przypomnieć, że istnienie obowiązku podatkowego oraz jego zakres mogą być ustalane wyłącznie na podstawie ustawy podatkowej, co powoduje, że rozbieżna interpretacja jej przepisów prowadzi do niewłaściwego rozkładu ciężaru podatkowego.

Orzecznictwo podatkowe ma zasadniczy wpływ na praktyczne funkcjonowanie przedstawionego już modelu stosowania prawa podatkowego (zob. *Nb. 111*). W polu interpretacji tego prawa powinny się znaleźć nie tylko źródła prawa w ich znaczeniu formalnym, lecz także orzecznictwo sądów administracyjnych, Trybunału Konstytucyjnego oraz Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej. Chociaż bez wątpienia stopień związania orzeczeniami obu Trybunałów, jako sądów prawa, jest nieporównywalnie większy niż orzeczeniami sądów administracyjnych, formalnie obowiązującymi tylko w określonej sprawie, to jednak sądownictwo administracyjne kształtuje na co dzień ideologię wykładni prawa przyjmowaną przez administrację podatkową i podmioty niepubliczne uczestniczące w procesie stosowania prawa podatkowego, szczególnie zaś, gdy chodzi o wypełnianie klauzul generalnych i dookreślanie zwrotów niedookreślonych. Od jego orzeczeń, zwłaszcza zaś od tego, czy prowadzą one do utrwalonej praktyki interpretacyjnej, zależy w ostatecznym rezultacie efektywność funkcjonowania procesu stosowania prawa.

Dokonując oceny rzeczywistego wpływu orzecznictwa na **ideologię wykładni prawa** należy przyjąć, że jest on stosunkowo niewielki. Przyczyn tego stanu rzeczy należy szukać głównie w orzecznictwie sądów administracyjnych. Sądy te, w niedostatecznym stopniu wykorzystują, zwłaszcza zaś w uzasadnieniach wyroków, zasady prawa przyjęte w orzeczeniach Trybunału Konstytucyjnego oraz Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej. Pomimo dostrzeganych zmian idących w kierunku większego wykorzystywania zasad prawa, w pewnym stopniu wymuszonych orzecznictwem Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (dawnego ETS), orzecznictwo sądów administracyjnych w dalszym ciągu charakteryzuje zbyt daleko idący pasywizm sędziowski (nawet biorąc pod uwagę wskazywaną tu wielokrotnie specyfikę stosowania prawa podatkowego), wyrażający się w tym, że sądy te, rozstrzygając sprawy podatkowe, zbyt często ograniczają się jedynie do literalnej wykładni przepisów prawa, a wykorzystują w stosunkowo małym stopniu wykładnię systemową i celowościową, dla potwierdzenia rezultatów wykładni językowej. Zbyt rzadko powołują się przy tym, zwłaszcza w uzasadnieniach wyroków, na zasady prawa kształtowane przez orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego oraz Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości (obecnie TSUE). Wpływa to ujemnie na ujednolicenie wykładni i stosowania prawa podatkowego oraz ogranicza ukształtowanie się odpowiedniej jego ideologii, możliwej do przyjęcia przez wszystkie podmioty uczestniczące w procesie stosowania prawa, co z kolei prowadzi do ograniczenia efektywności stosowania prawa podatkowego.

Istotne znaczenie dla ujednolicenia wykładni i stosowania prawa podatkowego ma usunięcie rozbieżności w interpretacji prawa pomiędzy administracją i sądami administracyjnymi. Administracja podatkowa zbyt rzadko, przy rozstrzyganiu spraw podatkowych, poszerza pole interpretacji poza formalne źródła prawa, umieszczając w nim orzeczenia sądów administracyjnych. Istotne jest więc znalezienie przyczyn tego stanu rzeczy, a następnie poszukiwanie odpowiedniego **kompromisu**. Chodzi zwłaszcza o okresowe analizy zakresu stosowania przez administrację wykładni przyjętej przez sądy (np. dokonywanej przez Ministerstwo Finansów i Naczelny Sąd Administracyjny czy też wojewódzkie sądy administracyjne). Znaczący wpływ na jednolitość orzecznictwa podatkowego i zakres uwzględniania go przez administrację ma także branie pod uwagę przez ustawodawcę praktyki stosowania prawa podatkowego, zwłaszcza sądowej. Prymat ustawy w procesie stosowania prawa podatkowego nie wyklucza bowiem wpływu orzecznictwa na źródła tego prawa.

156 **Równość stosowania prawa podatkowego** należy obecnie rozpatrywać w płaszczyźnie całego porządku prawnego obowiązującego na tere-

nie Polski, a więc z uwzględnieniem także prawa unijnego. Osiągnięcie celu dyrektywy wymaga właściwej wykładni prawa. Podmioty stosujące prawo powinny tak je interpretować, aby odpowiadało to najpełniej przepisom dyrektywy, w szczególności zaś tworzyło możliwości osiągnięcia celu w niej określonego.

W sytuacji gdy interpretacja prawa krajowego w zgodzie z prawem unijnym byłaby niemożliwa lub nieskuteczna, należy, jak już pisano, **bezpośrednio stosować przepisy dyrektywy, jeżeli ich natura na to pozwala.** Na administracji i sądach ciąży obowiązek stosowania tych postanowień dyrektyw i powstrzymania się od stosowania przepisów prawa krajowego, które są sprzeczne z tymi postanowieniami. Podstawą prawną takich działań jest art. 288 zd. 3 TFUE (dawny art. 249 zd. 3 TWE), według którego dyrektywa wiąże każde państwo członkowskie, do którego jest kierowana, w odniesieniu do rezultatu, który ma być osiągnięty, pozostawia jednak organom krajowym swobodę wyboru formy i środków. W efekcie sądy krajowe mają obowiązek **pełnego stosowania prawa unijnego, nawet gdy jest ono niezgodne z prawem krajowym**. Należy jednak przy tym pamiętać, iż dyrektywa jest skuteczna **pionowo** – między państwem a jednostką. Nie ma natomiast skutku **poziomego**, między jednostkami. Innymi słowy, nie nakłada **obowiązków na jednostkę** – postanowienia dyrektyw nie mogą być powoływane przeciwko jednostce. Prawo unijne może natomiast nakładać obowiązki na jednostkę jedynie w formie **rozporządzenia**. W interpretacji prawa podatkowego w zgodzie z prawem unijnym istotną rolę, w przypadku dyrektyw, odgrywa również **zasada skutku pośredniego**. W przypadku zatem gdy postanowienia dyrektywy nie mogą być bezpośrednio skuteczne, sądy krajowe tak powinny interpretować prawo, aby umożliwić osiągnięcie w pełni celów wyznaczonych przez dyrektywę. Innymi słowy, jeżeli dyrektywa nie może być skuteczna bezpośrednio, będzie wywoływała skutki w prawie krajowym **na mocy orzeczeń sądu krajowego w drodze interpretacji dokonywanej w zgodzie z prawem unijnym**.

III. Związki między tworzeniem a stosowaniem krajowego prawa podatkowego

Tworzenie i stosowanie prawa podatkowego powinno wzajemnie na **157** siebie oddziaływać. Przede wszystkim **orzecznictwo stanowi praktyczną** weryfikację przyjętych przez ustawodawcę celów opodatkowania oraz trafności doboru techniki podatkowej. Rozstrzygnięcia sądowe tworzą swego rodzaju sygnały wysyłane prawodawcy przez sądy o funkcjono-

waniu prawa podatkowego. Ważne jest, aby normodawca w oparciu o te sygnały mógł ustalić przyczyny rozbieżności pomiędzy założonymi celami opodatkowania a praktycznymi skutkami jego funkcjonowania. Chodzi zwłaszcza o to, czy są one następstwem niewłaściwego doboru techniki normodawczej, czy też nieodpowiedniej polityki podatkowej albo niewłaściwej procedury tworzenia prawa.

158 Ustalenia skutków przyjętych rozwiązań prawnych mogą być wykorzystywane w badaniach postlegislacyjnych, jako jednego z zasadniczych elementów procedury tworzenia prawa. W polskim porządku prawnym nie przywiązuje się do tych badań większej wagi. Rzadko kiedy prowadzi się specjalistyczne badania postlegislacyjne, jak również nie jest z tego punktu widzenia analizowane orzecznictwo podatkowe. Obserwacja praktyki stosowania prawa, zwłaszcza zaś praktyki sądowej, daje natomiast niezwykle wartościowy materiał i to pozyskiwany stosunkowo niewielkim kosztem, do oceny efektów działalności prawodawcy podatkowego w stosunku do tego co zamierzano osiągnąć. Chodzi przede wszystkim o praktyczną weryfikację obowiązujących rozwiązań prawnych znajdującą się w orzeczeniach Trybunału Konstytucyjnego, jak i może przede wszystkim w orzeczeniach sądów administracyjnych (WSA i NSA). Sądy administracyjne (zarówno NSA, jak i WSA) nie mają co prawda uprawnień do opiniowania projektów aktów prawnych, to jednak już poprzez samo orzecznictwo podatkowe dokonują, często wszechstronnie, oceny prawidłowości przyjętych rozwiązań prawnych, tak z punktu widzenia ochrony praw jednostki, jak i ich zgodności z obowiązującym porządkiem prawnym. Ma to zwłaszcza istotne znaczenie dla procesu stosowania prawa podatkowego ze względu na jego daleko idące powiązania normatywne z prawem prywatnym, o którym już wielokrotnie pisano, a także konieczność szczególnej ochrony praw jednostki, zwłaszcza zaś jej praw majątkowych.

159 Orzecznictwo podatkowe pozwala w szczególności na ustalenie, w jakiej mierze prawo podatkowe jest zgodne z obowiązującym porządkiem prawnym. Ważnego znaczenia nabiera z tego punktu widzenia jego właściwa synchronizacja z normami prawa cywilnego, tak aby prawo podatkowe nie prowadziło do daleko idących ograniczeń w funkcjonowaniu instytucji cywilnoprawnych. Roli orzecznictwa w tworzeniu prawa podatkowego nie należy jednak ograniczać do bieżącego sygnalizowania o sposobie funkcjonowania tego prawa. Może ono bowiem poprzez długoletnią praktykę tworzyć pewne reguły i zasady wskazujące na przyszłe, nieznane jeszcze praktyce legislacyjnej, rozwiązania prawne.

Orzecznictwo podatkowe wskazuje, jak sądy rozumieją teksty przepisów prawnych, jakie wyprowadzają z nich normy, jaki jest możliwy sens

słów użytych przez prawodawcę dla określenia podatkowoprawnego stanu faktycznego. Racjonalny prawodawca powinien więc przy formułowaniu przepisów prawnych brać pod uwagę dotychczasowe rozumienie prawa podatkowego przez sądy, w szczególności zaś utrwaloną praktykę interpretacyjną, a także pewne reguły i zasady jakimi kierują się sądy kontrolujące legalność działań administracji podatkowej. Przy występowaniu stałych tendencji w orzecznictwie schematyzacja zjawisk gospodarczych w tekstach przepisów prawnych może być dokonywana w sposób optymalny z punktu widzenia założonych celów opodatkowania. Zbliża to oczywiście **jedność stanowienia i stosowania prawa, tworząc pewność prawa i jego bezpieczeństwo**.

160 Prawo podatkowe posługuje się także klauzulami generalnymi i zwrotami niedookreślonymi. W przypadku konstrukcji prawnych utworzonych za pomocą tego rodzaju elementów powstają, jak wiadomo, przy stosowaniu prawa swego rodzaju luzy interpretacyjne. Konstrukcje takie, jak już wskazywano, występują głównie w aktach prawnych zaliczanych do ogólnego prawa podatkowego. Wypełnianie klauzul generalnych, a także precyzowanie zwrotów niedookreślonych przez orzecznictwo w dłuższym okresie, pozwala na przyjęcie przez praktykę w miarę jednolitego ich rozumienia, co ogranicza dowolność interpretacji przepisów prawa podatkowego. Z drugiej strony, prawodawca może w oparciu o trwałą i jednolitą linię orzecznictwa dokonać bardzo pożądanego w prawie podatkowym sprecyzowania zwrotów niedookreślonych. Może on także, przy jednolitym rozumieniu przez sądy pewnych pojęć z zakresu prawa podatkowego, odnoszących się do wszystkich lub większości podatków, przenieść je ze szczegółowego prawa podatkowego do prawa ogólnego, co bez wątpienia zwiększa pewność prawa.

Podstawowym warunkiem rzeczywistego wpływu orzecznictwa na źródła prawa jest **stabilne prawo podatkowe**, pozwalające na wypracowanie w miarę **trwałej i jednolitej linii orzecznictwa**. Brak właściwej polityki legislacyjnej, kształtowanie prawa podatkowego bez należytego uwzględniania aspektów społecznych i gospodarczych, prowadzi do konieczności częstych jego zmian, a także nie pozwala praktyce sądowej na ukształtowanie trwałych reguł jego interpretacji i stosowania. Ma to miejsce zwłaszcza wówczas, gdy tworzenie prawa podatkowego podporządkowane jest celom krótkookresowym – zdominowane jest przez bieżącą sytuację gospodarczą i społeczną. Wtedy ani orzecznictwo nie ma dość czasu na właściwą konfrontację ciągle zmieniających się rozwiązań prawnych z rzeczywistością gospodarczą i społeczną, ani też prawodawca, preferując cele fiskalne opodatkowania, nie jest we właściwym stopniu zainteresowany

sposobem rozumienia prawa podatkowego przez sądy. Niejednokrotnie dochodzi też do rozbieżności w wykładni prawa podatkowego pomiędzy sądami i administracją, gdyż częste zmiany w prawie podatkowym utrudniają znalezienie odpowiedniego kompromisu pomiędzy tymi podmiotami.

IV. Orzecznictwo podatkowe Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości (obecnie TSUE)

161 Porządek prawny funkcjonujący w państwach Unii Europejskiej powstaje w różnych **centrach** tworzenia prawa – krajowym oraz unijnym. Należy zatem mówić obecnie o **multicentrycznym** systemie prawa, kiedy to w miejsce klasycznego porządku prawnego opartego na hierarchii źródeł prawa funkcjonuje system, w którym występują dwa podsystemy pochodzące z różnych **centrów**, w tym przypadku polski oraz unijny system prawa. Podstawowym założeniem multicentrycznego modelu porządku prawnego jest, aby nie zakładać z góry konfliktu norm obu podsystemów, lecz zmierzać do jego minimalizacji, głównie dzięki stosowaniu wykładni prawa obowiązującego na terenie danego państwa Unii. Odrębność centrów tworzenia prawa krajowego i unijnego nie oznacza bowiem w żadnym przypadku, iż jego normy nie oddziaływują na siebie wzajemnie, zważywszy że tworzą one w sumie wspólny porządek prawny funkcjonujący nie tylko w całej Unii, lecz także w poszczególnych jej państwach, a realizacja jego podstawowych celów zależna jest w znacznej mierze od tego, jak dalece uda się osiągnąć współdziałanie wspomnianych **centrów** tworzenia prawa. Bardzo ważne staje się więc określenie relacji pomiędzy prawem unijnym a prawem krajowym. Charakterystyczne z tego punktu widzenia jest orzeczenie niemieckiego Pierwszego Senatu Federalnego Sądu Konstytucyjnego z 18.10.1967 r. (1 BvR 248/63 i 216/67), który stwierdził, iż akty prawne wydawane przez organy unijne (wówczas organy EWG) **stanowią samodzielny porządek prawny, którego normy nie są ani normami prawa międzynarodowego, ani normami prawa wewnętrznego państw członkowskich, w szczególności (zgodnie z orzecznictwem ETS), prawo wspólnotowe (obecnie unijne) i prawo wewnętrzne państw członkowskich to dwa samodzielne, odrębne porządki prawne**. Podobne stanowisko zajmuje włoski sąd konstytucyjny. Według wyroku z 27.12.1973 r. (183/1973) porządek prawny Unii (wówczas EWG) jest odrębny i autonomiczny w stosunku do porządku prawnego państw członkowskich, zaś zgodnie z wyrokiem tego sądu z 5.6.1984 r. (170/1984) obowiązuje domniemanie zgodności prawa krajowego z prawem wspólnotowym, które może być osiągnięte poprzez odpowiednią wy-

kładnię prawa krajowego, zaś w razie sprzeczności, której nie da się usunąć w taki sposób, normy prawa wspólnotowego mają pierwszeństwo i są stosowane przez sądy powszechne i administracyjne, przy czym prawo wspólnotowe **nie uchyla sprzecznych z nim aktów prawa krajowego, a jedynie nakazuje zastosowanie ich w konkretnej sprawie**.

Dla rozstrzygnięcia sprzeczności pomiędzy prawem krajowym i unijnym niezbędna staje się wykładnia prawa unijnego. Jeżeli zatem sąd krajowy ma wątpliwości co do treści normy prawnej, którą można wyprowadzić z przepisów prawa unijnego, powinien zawiesić postępowanie i skierować pytania prejudycjalne do TSUE (dawniej ETS). Wyrok Trybunału wydany w trybie pytania prejudycjalnego nie ma co prawda skutku *erga omnes* (a więc nie ma charakteru orzeczeń precedensowych), ale wiąże nie tylko sąd pytający, lecz także inne sądy orzekające w danej sprawie, zaś w praktyce ETS często powoływał się na swoje wcześniejsze orzeczenia, zaś sądy krajowe z reguły opierają swoje orzeczenia na linii orzeczniczej wypracowanej przez Trybunał. Należy przy tym podkreślić, iż pytanie sądu krajowego może jedynie dotyczyć interpretacji prawa unijnego (pierwotnego lub wtórnego). Tylko bowiem Trybunał może zapewnić jednolitość stosowania prawa unijnego, zważywszy, iż orzeczenia sądów krajowych nie wiążą sądów innych państw. Jest ona niezbędna ze względu na realizację zasady lojalności co, zdaniem Trybunału, nakłada na państwa członkowskie m.in. obowiązek wykonywania (stosowania) prawa unijnego w prawie krajowym i jego prymatu wobec prawa krajowego oraz zakaz stanowienia prawa sprzecznego z przepisami prawa unijnego, a także obowiązek eliminacji z prawa krajowego przepisów sprzecznych z tym prawem.

Przedstawione kompetencje Trybunału Sprawiedliwości wskazują jednoznacznie, iż jego orzeczenia, w tym także w sprawach podatkowych (tylko w odniesieniu do podatku od wartości dodanej Trybunał wydał jak dotąd ponad 450 orzeczeń, z których około 70% stanowią orzeczenia prejudycjalne), mają inny jakościowo charakter niż orzeczenia sądów krajowych, w szczególności zaś sądów polskich. Można je, jak należy sądzić, umieścić między typowymi orzeczeniami sądowymi, mającymi zastosowanie jedynie w określonej sprawie, a orzeczeniami o charakterze precedensowym. Nie ulega wątpliwości, iż orzeczenia Trybunału, w znacznie większym stopniu niż orzeczenia sądów polskich, tworzą prawo, w tym także prawo podatkowe. Jest to tym bardziej wyraźne, gdy prześledzi się dotychczasową linię orzeczniczą Trybunału. Pomimo że unika on raczej jednoznacznego twierdzenia, iż jego orzeczenia stanowią źródło prawa, to w praktyce rozumie swoją rolę bardzo szeroko. Powoduje to, iż w rzeczywistości Trybunał bardzo daleko współtworzy prawo unijne, zwłaszcza zaś

gdy chodzi o praktyczny jego kształt. Można więc przyjąć, iż orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości, choć formalnie nie jest źródłem prawa unijnego, w znacznej mierze wpływa – w procesie interpretacji i stosowania prawa unijnego – na źródła tego prawa. Wpływ ten jest nieporównywalnie większy niż wpływ sądów polskich na źródła prawa krajowego.

§ 6. Wpływ zwyczaju i nauki na źródła prawa podatkowego

I. Zwyczaj w prawie podatkowym

162 W systemie prawa stanowionego (prawa ustawowego) pewną rolę odgrywają również „**niepisane źródła prawa**", do których, obok orzecznictwa, należy zaliczyć także zwyczaj. Polega on na **stałej praktyce** stosowania określonych reguł postępowania. Wpływ zwyczaju na źródła prawa uzależniony jest w znacznej mierze od tego, w jakim stopniu zwyczaj może się przekształcić w normy „prawa pisanego".

Prawo podatkowe, jak już podkreślano, dotyczy stosunków społecznych, które nie występują w sposób naturalny (jak ma to miejsce w przypadku prawa cywilnego), lecz są tworzone przez normy prawne. Wykształcenie się wśród organów państwowych przekonania, że wyznaczone przez daną normę zwyczajową postępowanie jest obowiązkiem prawnym – co zwykle traktuje się jako przekształcenie zwyczaju w prawo zwyczajowe – nie może zatem stanowić podstawy nakładania na określone podmioty obowiązku podatkowego. Jeżeli bowiem nie wynika on z ustawy, oznacza to, że obszar zjawisk społecznych, nie dając się wywieść z jej norm, jest wolny od opodatkowania. Nie ulega wątpliwości, że wskazane wcześniej cechy prawa podatkowego przesądzają o **ograniczonej** roli zwyczaju w tym prawie, a w każdym razie nieporównywalnej do jego roli w prawie cywilnym. Nie można jednak całkowicie wykluczyć wpływu zwyczaju na źródła prawa podatkowego.

163 Związki prawa podatkowego ze zwyczajem należy widzieć przede wszystkim przez pryzmat **orzecznictwa**. Gdy sądy, posługujące się w swych orzeczeniach pojęciami zasad współżycia społecznego lub też ważnymi względami społeczno-gospodarczymi, albo uzasadnionym prawnie interesem podatnika, wypracowują pewną stałą praktykę, będzie to, jak można sądzić, nie tyle „niepisane prawo zwyczajowe", co raczej „pisane" prawo ustaw podatkowych, wynikające z wykładni norm prawnych posługujących się klauzulami generalnymi. W sporadycznych przypadkach

przepisy prawa podatkowego powołują się wprost na zwyczaj (np. prowadzenie księgowości zgodnie ze zwyczajami kupieckimi), co należy uznać za posługiwanie się przez nie klauzulami generalnymi. Utrwalenie się w orzecznictwie pewnej praktyki rozumienia zwyczaju nie oznacza, że przekształcił się on w prawo zwyczajowe, lecz że zwyczaj jako klauzula generalna wywodząca się z prawa „pisanego" wypełniony został określoną treścią.

Związek orzecznictwa podatkowego z normami zwyczajowymi może doprowadzić do sytuacji, gdy prawodawca, obserwując długotrwałe ich stosowanie przez sądy, uzna przydatność tych norm do konstruowania przepisów ustaw podatkowych. Nie jest to wówczas oczywiście prawo zwyczajowe, lecz są to „pisane źródła prawa". Można więc, zwłaszcza w takiej sytuacji, mówić o wpływie zwyczaju na źródła prawa podatkowego. Wpływ ten jest zwłaszcza widoczny w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości, także w orzeczeniach w sprawach podatkowych.

II. Znaczenie nauki dla źródeł prawa podatkowego

164 Znaczenie nauki dla źródeł prawa jest bezsporne. Rozrost zakresu zjawisk społecznych i gospodarczych obejmowanych normami prawa podatkowego powoduje, że prawo to coraz bardziej się komplikuje, a także w znacznym stopniu ulega technicyzacji. Zadaniem nauki jest dogmatyczna analiza prawa podatkowego, szukanie podstawowych celów regulacji prawnej oraz uogólnianie zasad tworzenia i stosowania tego prawa, zwłaszcza ich zgodności z konstytucyjnymi wymogami państwa prawnego. Chociaż w praktyce trudno dokładnie oddzielić stronę ekonomiczną i prawną opodatkowania, to jednak nauka finansów powinna zajmować się głównie analizą skutków ekonomicznych opodatkowania, występujących zarówno u podmiotu opodatkowania, jak i w sferze makroekonomicznej, zaś przedstawiciele nauki prawa powinni swoje zainteresowanie skupić głównie na miejscu i roli prawa podatkowego w danym systemie prawa, jego cechach – wspólnych z innymi gałęziami, a także specyficznych – jak również na zasadach tworzenia prawa podatkowego oraz jego stosowania. Wymienione zadania nauki prawa wskazują, że może mieć ona znaczący wpływ na źródła prawa podatkowego. Poglądy nauki nie mogą jednak być w żadnym przypadku uznawane za źródła prawa podatkowego.

Rozdział VI. Wykładnia prawa podatkowego

Literatura: *J. Barcz* (red.), Prawo Unii Europejskiej, Warszawa 2002; *B. Brzeziński*, Anglosaskie doktryny orzecznicze dotyczące unikania opodatkowania, Toruń 1996; *tenże*, Wykładnia prawa podatkowego, [w:] *L. Etel* (red.), System Prawa Finansowego, t. III. Prawo daninowe, Warszawa 2010; *A. Choduń*, *A. Gomułowicz*, *A. Skoczylas*, Klauzule generalne i zwroty niedookreślone w prawie podatkowym i administracyjnym. Wybrane zagadnienia teoretyczne i orzecznicze, Warszawa 2013; *A. Choduń*, Słownictwo tekstów aktów prawnych w zasobie leksykalnym współczesnej polszczyzny, Warszawa 2007; *B. Hartman*, *N. Walter*, Auslegung und Anwendung von Steuergesetzen, Berlin 1984; *D. Galligan*, *M. Matczak*, Strategia orzekania sądowego. O wykonywaniu władzy dyskrecjonalnej przez sędziów sądów administracyjnych w sprawach gospodarczych i podatkowych, Warszawa 2005; *J. Helios*, Pojmowanie wykładni prawa europejskiego w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości, Wrocław 2002; *J. Jabłońska-Bonca*, Prawnik a sztuka negocjacji i retoryki, Warszawa 2003; *T. Koncewicz*, Zasada jurysdykcji powierzonej Trybunałowi Sprawiedliwości Wspólnot Europejskich. Dynamiczna koncepcja wspólnotowego wymiaru sprawiedliwości, Warszawa 2006; *J. Leszczyński*, Pozytywizacja prawa w dyskursie dogmatycznym, Kraków 2010; *L. Leszczyński*, Zagadnienia teorii stosowania prawa, Kraków 2004; *H. Litwińczuk* (red.), Prawo europejskie – 5 lat doświadczeń w polskim prawie finansowym, Warszawa 10–11 czerwca 2010, Warszawa 2010; *A. Mariański*, Rozstrzyganie wątpliwości na korzyść podatnika. Zasada prawa podatkowego, Warszawa 2009; *R. Mastalski*, Stosowanie prawa podatkowego, Warszawa 2008; *R. Mastalski*, *E. Fojcik-Mastalska* (red.), Prawo finansowe, Warszawa 2013; *C. Mik*, Europejskie prawo wspólnotowe. Zagadnienia teorii i praktyki, t. I, Warszawa 2000; *tenże*, Trybunał Sprawiedliwości wobec autonomii sądu krajowego w zakresie wnoszenia pytań prejudycjalnych, [w:] Pytania prejudycjalne w orzecznictwie ETS, Toruń 2006; *L. Morawski*, Interpretacja prawa podatkowego i celnego – stabilność i zmiana, Warszawa 2012; Wykładnia w orzecznictwie sądów, Warszawa–Poznań 2002; *tenże*, Zasady wykładni prawa, Toruń 2006; *A. Nita*, Porozumienia w prawie podatkowym. Horyzontalne metody determinacji powinności podatkowej, Warszawa 2014; *J. Nowacki*, Analogia legis, Warszawa 1966; *L. Nowak*, Interpretacja prawnicza. Studium z metodologii prawoznawstwa, Poznań 1973; *W. Olszowy*, Decyzja podatkowa. Podejmowanie i kontrola, Warszawa 1997; *P. Pietrasz*, *J. Siemieniako*, *E. Wróblewska*, Czynniki zmniejszające rolę władczych działań admini-

stracji skarbowej w realizacji zobowiązań podatkowych, Warszawa–Białystok 2013; *S. Rozmaryn*, Prawo podatkowe a prawo prywatne w świetle wykładni prawa, Lwów 1939; *E. Smoktunowicz*, Analogia w prawie administracyjnym, Warszawa 1970; *R. Sowiński*, Uchylanie się od opodatkowania. Przyczyny, skutki i sposoby zapobiegania, Poznań 2009; *J. Stelmach*, Kodeks argumentacyjny dla prawników, Kraków 2003; *J. Stelmach*, *B. Brożek*, Sztuka negocjacji prawniczych *S. Wronkowska*, *Z. Ziembiński*, Zarys teorii prawa, Poznań 2001; *J. Wróblewski*, Sądowe stosowanie prawa, Warszawa 1988; *tenże*, Rozumienie prawa i jego wykładnia, Warszawa 1990; *M. Zieliński*, Wykładnia Prawa. Zasady. Reguły. Wskazówki, Warszawa 2002; *M. Zirk-Sadowski*, Wykładnia prawa a wspólnoty sędziów, [w:] W poszukiwaniu dobra wspólnego. Księga jubileuszowa Profesora Macieja Zielińskiego, Szczecin 2010.

§ 1. Pojęcie wykładni prawa

I. Uwagi ogólne

Wykładnia prawa związana jest ściśle z jego źródłami. Proces wykładni **165**
powinien być poprzedzony określeniem formalnych źródeł prawa – faktów uznawanych w danym systemie za prawotwórcze. Wykładnia może występować przy stosowaniu prawa, kiedy należy ustalić normy prawne właściwe dla rozstrzygnięcia danej sprawy, albo też w oderwaniu od konkretnej sprawy – gdy upoważnione do tego podmioty dokonują wiążącej wykładni prawa lub dokonuje jej nauka w trakcie prac badawczych. W zależności więc od tego, kto i w jakim celu dokonuje wykładni, można wyróżnić **wykładnię operatywną –** występującą przy rozstrzyganiu konkretnej sprawy, **wykładnię legalną** albo też **wykładnię doktrynalną** dokonywaną przez naukę.

Wykładnia operatywna w prawie podatkowym wykazuje pewną specyfikę. Związane to jest z przedstawionym już (zob. *Nb. 111*) modelem stosowania prawa podatkowego, zwłaszcza zaś z udziałem w procesie stosowania prawa podmiotów niepublicznych. **Operatywność wykładni dokonywanej przez podatnika (płatnika) ma swoisty charakter.** Ustala on bez wątpienia stan faktyczny oraz stosuje do niego odpowiednią normę prawną**,** jednak jako podmiot niepubliczny **nie wydaje decyzji stosowania prawa**. Powszechnie wiąże się natomiast operatywność wykładni z procesem decyzyjnym, z określeniem podstawy prawnej jej wydania przez podmioty publiczne – organ administracji lub sąd.

Niezależnie od tego, czy stosowanie prawa podatkowego jest typowe dla prawa publicznego, czy też ma ono miejsce bez bezpośredniego udzia-

łu w nim organów publicznych, podmioty stosujące prawo podejmują czynności niezbędne dla przeprowadzenia wykładni operatywnej – **ustalają obowiązujący stan prawny oraz stan faktyczny, dokonują wykładni prawa w odniesieniu do tego stanu, jak i wreszcie formułują podstawę rozstrzygnięcia sprawy w postaci decyzji administracyjnej lub orzeczenia sądowego albo samoobliczenia podatkowego lub obliczenia podatku**. Zatem czynności składające się na proces wykładni operatywnej są niezależnie od tego, czy dokonuje ich organ publiczny czy niepubliczny. Różnice wystąpią tu natomiast co do skutków prawnych tej wykładni. Można zatem przyjąć, że w prawie podatkowym występuje wykładnia **operatywna *sensu stricto***, gdy jest ona realizowana przez podmioty publiczne oraz **wykładnia operatywna *sensu largo***, kiedy interpretacji prawa dokonują podmioty niepubliczne – podatnicy i płatnicy.

166 Pojęcie wykładni nie jest jednoznaczne. Ujmowana jest ona niekiedy szeroko, przez zaliczanie do niej zarówno operacji myślowych zmierzających do przełożenia przepisów aktów prawnych na normy postępowania, jak i wnioskowania z faktu obowiązywania jednej normy o obowiązywaniu innej oraz operacji myślowych zmierzających do eliminowania kolizji norm. Takie rozumienie wykładni jest najbardziej przydatne w procesie stosowania prawa, kiedy to występuje wykładnia operatywna. Czasami jednak wykładnia sprowadzana jest tylko do samego dokonywania przekładu przepisów prawnych na normy postępowania, co odnosi się w pierwszym rzędzie do wykładni doktrynalnej, a także legalnej.

167 Istotne znaczenie dla pojęcia wykładni prawa ma ustalenie sytuacji wykładni, tj. momentu, od którego można uznać jej występowanie w procesie stosowania prawa. W przypadku przyjęcia stanowiska, iż przepis prawny może być rozumiany bezpośrednio, bez dokonywania wykładni, sytuacja wykładni wystąpi dopiero wówczas, gdy przepis jest niejasny, zgodnie z zasadą *clara non sunt interpretanda* – **klaryfikacyjna** koncepcja wykładni prawa. Natomiast stanowisko, że rozumienie przepisu uzyskiwane jest zawsze w drodze wykładni, prowadzi do tego, iż występuje ona przy każdym odczytaniu tekstu prawnego – **derywacyjna** koncepcja wykładni prawa. Słabością koncepcji klaryfikacyjnej, co przyznają również jej zwolennicy, jest to, iż bardzo często w momencie zetknięcia się z tekstem prawnym trudno stwierdzić jednoznacznie, czy przepis jest na tyle jasny, że nie wymaga wykładni. W praktyce stosowania prawa, a więc przy dokonywaniu wykładni operatywnej, wiele pozornie jasnych przepisów może się okazać na tyle skomplikowanymi, iż niezbędne jest przeprowadzenie wykładni potwierdzającej wyniki interpretacji przyjęte przy pierwszym zetknięciu się z tekstem prawnym. Dotyczy to zwłaszcza wykładni prawa

podatkowego po wejściu Polski do Unii Europejskiej, kiedy to nastąpiło znaczne rozszerzenie pola interpretacji. Niezależnie od tego należy zwrócić uwagę na współczesne tendencje w wykładni prawa. Kładą one nacisk na potrzebę odnoszenia przepisów określonych ustaw do otaczających je tekstów prawnych później wydanych, a także do zmieniającego się otoczenia konstytucyjnego, a nawet do zmiany znaczenia tekstu prawnego w czasie. Ogranicza to możliwości bezpośredniego rozumienia tekstu prawnego.

168 Podmioty dokonujące wykładni prawa posługują się argumentami mającymi na celu przyjęcie określonego rozumienia normy prawnej zawartej w przepisach prawa. Argumenty te zwykło się nazywać **dyrektywami interpretacyjnymi** (dyrektywami wykładni). W polskiej doktrynie przyjmowany jest powszechnie podział dyrektyw dokonany przez *J. Wróblewskiego* na – wynikające z kontekstu językowego, systemowego i funkcjonalnego – **dyrektywy językowe, systemowe i funkcjonalne**. Są to **dyrektywy interpretacyjne pierwszego stopnia**, wskazujące jak należy ustalić znaczenie przepisu ze względu na podstawowe konteksty, w jakich on występuje – kontekst językowy, systemowy oraz funkcjonalny; odpowiadają im rodzaje wykładni prawa: **wykładnia językowa, systemowa i funkcjonalna**. *J. Wróblewski* wyróżnia również **dyrektywy interpretacyjne drugiego stopnia**. Wyznaczają one sposób posługiwania się dyrektywami interpretacyjnymi pierwszego stopnia, określając **kolejność** posługiwania się nimi – **dyrektywy procedury –** oraz ustalają **wybór** między znaczeniami przypisywanymi interpretowanemu przepisowi w wyniku zastosowania dyrektyw pierwszego stopnia w sytuacji, gdy znaczenia te są rozbieżne – **dyrektywy preferencji**.

169 Jednym z ważniejszych zagadnień wykładni prawa są założenia, na których oparte są reguły wykładni, spory co do „właściwego rozumienia przepisów ustawy", „normatywnego sensu ustawy", „właściwego sensu słów ustawy", czy też szukanie „rzeczywistej woli normodawcy". W gruncie rzeczy spory te koncentrują się wokół celów, jakie ma realizować wykładnia prawa – pogodzenia dążenia do uzyskania **pewności prawa i jego bezpieczeństwa** przy jednoczesnym stworzeniu możliwości **elastycznego stosowania prawa**. Konieczność elastycznego stosowania prawa związana jest mocno ze zmianami w otoczeniu społecznym, gospodarczym i prawnym, jakie zachodzą w czasie pomiędzy wejściem w życie przepisu prawnego a momentem dokonywania jego interpretacji. Szczególnego znaczenia w prawie podatkowym nabierają zmiany w otoczeniu gospodarczym. Stwarza to trudny do zrealizowania w praktyce wybór pomiędzy ścisłym znaczeniem normy (zapewniającym pewność prawa) oraz koniecznością dostosowywania jej do ciągle zmieniającej się rzeczywistości. Wyróżnić

można w związku z tym dwie przeciwstawne grupy teorii wykładni prawa – teorie statyczne oraz teorie dynamiczne.

II. Teorie statyczne i dynamiczne wykładni prawa

170 **Teorie statyczne** zakładają stałość znaczenia przepisów prawa, co prowadzi do poszukiwania woli historycznego prawodawcy, podczas gdy zgodnie z postulatami **teorii dynamicznych** wykładnia prawa powinna wiązać znaczenie przepisu z wolą aktualnego prawodawcy, przy daleko idącym uwzględnianiu zmieniającej się rzeczywistości. Upraszczając można przyjąć, że zasadnicza różnica pomiędzy tymi teoriami sprowadza się do problemu, według czyjego wyobrażenia, pojęcia, powinno być prawo realizowane – czy ma to być ustalenie woli prawodawcy w historycznej rzeczywistości (**wykładnia subiektywna**), czy też należy szukać sensu przepisów prawa dostosowując wykładnię do współczesnych potrzeb i stosunków życiowych (**wykładnia obiektywna**).

171 Zwykło przyjmować się, przynajmniej w literaturze klasycznej, że teorie statyczne preferują wykładnię **językową**, natomiast w teoriach dynamicznych zasadniczą rolę odgrywa wykładnia **funkcjonalna**. Współcześnie jednak zwraca się słusznie uwagę na ewolucję znaczenia tekstu prawnego w czasie, w szczególności zaś na konieczność uwzględniania zmian znaczenia tekstu w okresie pomiędzy jego stworzeniem, a dokonywaniem interpretacji. Istotne jest zwłaszcza, na ile można w procesie stosowania prawa nadać określonemu tekstowi prawnemu jego pierwotne znaczenie, a na ile tekst ten na skutek przekształcenia języka uległ daleko idącym zmianom znaczeniowym, prowadzącym w efekcie do tego, iż w momencie dokonywania jego interpretacji konieczne jest posługiwanie się dynamiczną wykładnią prawa. Uzależnione jest to przede wszystkim od specyfiki poszczególnych gałęzi prawa, zwłaszcza zaś od tego, na ile słowa, przy pomocy których tworzy się teksty określonych aktów prawnych, zarysowane są ostro i jednoznacznie oraz podlegają stosunkowo małym zmianom znaczeniowym w czasie, a w jakim stopniu prawodawca w tych tekstach posługuje się klauzulami generalnymi i zwrotami niedookreślonymi, które są z reguły formułowane przy pomocy słów podlegających daleko idącym zmianom w czasie.

III. Cel wykładni prawa

172 Wykładnia prawa szuka odpowiedzi na pytanie, **jakie normy obowiązują w danym czasie**, jaki tworzą porządek prawny. Jej punktem wyjścia jest zawsze słowny wyraz aktu prawnego, a więc pewna zaszłość histo-

ryczna, do której odnosi się współczesny interpretator nie tylko w innych warunkach społecznych i politycznych, lecz także często w zmienionym systemie prawa. Normy określonej gałęzi prawa stanowią jedynie fragment danego porządku prawnego, a więc ich wykładnia musi brać pod uwagę całe prawo obowiązujące, zwłaszcza zaś zasadnicze jego zręby ukształtowane przez Konstytucję.

Właściwa interpretacja prawa wymaga znajomości jego istoty, funkcji i roli we współczesnym życiu politycznym, społecznym i gospodarczym. Powstaje jednak problem, w jakim stopniu wiedzę o ogólnych regułach funkcjonowania prawa w danym miejscu i czasie należy uzupełnić znajomością reguł właściwych dla tej gałęzi prawa, której normy poddawane są interpretacji. Przyjęcie jednej ze skrajnych teorii wykładni prawa, a więc teorii subiektywnej lub obiektywnej, dynamicznej albo statycznej czy wreszcie prawodawcy historycznego lub współczesnego przesądza o oparciu wykładni prawa w zasadzie na ogólnych regułach właściwych dla całego systemu przy zminimalizowaniu znaczenia specyfiki określonej gałęzi prawa. Jeżeli więc podmiot przeprowadzający wykładnię przyjmie, że jedynym czynnikiem, który powinien decydować o stosowanych regułach wykładni, jest wola współczesnego prawodawcy (pewna odmiana teorii obiektywnej i dynamicznej), to takie stanowisko ma uniwersalny charakter dla całego systemu prawa i w gruncie rzeczy odrzuca w znacznej mierze potrzebę uwzględniania specyfiki określonej gałęzi prawa. Zajęcie stanowiska pośredniego, a więc akcentowanie potrzeby uwzględniania zarówno elementów statycznych, jak i dynamicznych, wiąże się z eksponowaniem w wykładni prawa, obok reguł ogólnych, także reguł specyficznych dla danej gałęzi. Jest to niezbędne dla wykazania wzajemnej relacji elementów dynamicznych i statycznych wykładni prawa na gruncie określonej gałęzi. Nie ulega wątpliwości, że inaczej będą one wyglądały w przypadku gałęzi prawa zaliczanych do prawa publicznego, a inaczej prawa prywatnego.

§ 2. Założenia wykładni prawa podatkowego

I. Rola elementów statycznych i dynamicznych w wykładni prawa podatkowego

Jednym z zasadniczych problemów, przed jakim stoi współczesny pra- **173**
wodawca jest, na ile prawo może być sformułowane tak jednoznacznie i precyzyjnie, aby jego stosowanie sprowadzało się jedynie do samego literalnego odczytania norm prawnych zawartych w przepisach, na ile zaś po-

winno być ono „otwarte" i „dopełniane" w trakcie jego stosowania. Generalnie, w daleko idącym uproszczeniu, można współcześnie zaobserwować dwa w gruncie rzeczy przeciwstawne spojrzenia na prawo. Pozytywistyczne ujmowanie prawa, zgodnie z którym powinno ono mieć charakter stały, nienaruszalny, oraz neopozytywistyczne, preferujące zmienność prawa, jego dynamiczną interpretację dostosowującą prawo do rzeczywistości.

Dynamiczne stosowanie prawa oraz towarzyszące mu często negocjacje prawnicze odnoszone są z reguły do prawa prywatnego (prawa cywilnego i prawa handlowego). Twórca prawa reguluje je bowiem dość ogólnie, zaś samo jego stosowanie odbywa się najczęściej bez udziału władzy publicznej. Inaczej jest w przypadku prawa podatkowego. Nie ulega bowiem wątpliwości, że sama istota tego prawa (przedstawiona w rozdziale I i II niniejszego opracowania), zwłaszcza zaś wymogi, jakie powszechnie są stawiane odnośnie sposobu formułowania tekstu przepisów prawa, głównie zaś konieczność „pełnego" opisania stanu faktycznego podlegającego opodatkowaniu, ograniczają możliwości elastycznego, przynajmniej w porównaniu z prawem prywatnym, stosowania tego prawa.

174 Godzi się przypomnieć, że prawo podatkowe jest prawem ingerencyjnym, które powołuje do życia stosunki społeczne nieistniejące poza nim. Nakładając na określony podmiot obowiązek świadczenia pieniężnego na rzecz państwa, bez wzajemnego świadczenia z jego strony, normodawca tworzy „stanowione" (tetyczne) stosunki społeczne. Jest to jedna z zasadniczych przesłanek daleko idącego wpływu prawodawcy na proces stosowania prawa podatkowego, niewystępujący z takim nasileniem w innych gałęziach prawa.

Można przyjąć, że o tym na ile w praktyce stosowania prawa podatkowego występują elementy neopozytywizmu, pozwalające na dopasowywanie go do zmieniającej się rzeczywistości, przesądza w znacznej mierze sam prawodawca, konstruując poszczególne podatki oraz ogólne prawo podatkowe. W prawie podatkowym zależność ta występuje w szczególnym nasileniu. Oczywiście także w tym prawie ostateczny jego kształt kreowany jest w procesie stosowania prawa, ale jeżeli normy prawne są daleko sformalizowane i mało dopasowane do zmieniającej się rzeczywistości, a to często ma miejsce w prawie podatkowym, wpływ tworzenia prawa na jego stosowanie znacznie się pogłębia, zaś podmioty stosujące je mają ograniczone możliwości elastycznego działania. Przedstawiona rola prawodawcy wynika przede wszystkim z samej istoty prawa podatkowego.

Właściwe kształtowanie stosunków pomiędzy normodawcą a adresatem normy prawnej wymaga, jak już wskazywano w poprzednich rozdziałach, przyjęcia dla prawa podatkowego zamkniętego systemu źródeł prawa, od-

powiedniego wyeksponowania w nim roli ustawy, zwłaszcza gdy chodzi o jej treść, a przede wszystkim stosowania go w zgodzie z Konstytucją oraz w zgodzie z prawem unijnym. Wszystkie podmioty stosujące prawo na terytorium państwa należącego do Unii Europejskiej, zwłaszcza zaś sądy krajowe, mają obowiązek – tak daleko jak to jest możliwe na gruncie funkcjonujących w tych państwach zasad interpretacji prawa – dokonywać wykładni prawa w zgodzie z prawem unijnym. Istotna jest zwłaszcza zasada miarkowania opodatkowania podatkowoprawnym stanem faktycznym ustaw podatkowych.

Wskazane cechy prawa podatkowego, bliżej przedstawione w poprzednich rozdziałach pozwalają na przyjęcie założenia o **znacznej roli elementów statycznych w wykładni prawa podatkowego**. Z drugiej jednak strony, w prawie tym nie można poprzestać jedynie na wykładni statycznej, lecz w wielu przypadkach, zwłaszcza związanych ze skomplikowanymi, często zmieniającymi się, stanami faktycznymi związanymi z gospodarką, niezbędne jest dynamiczne stosowanie prawa. O tym na ile jest to możliwe decyduje, jak już pisano w tym rozdziale, w pierwszym rzędzie prawodawca a nie podmioty stosujące prawa. Jeżeli bowiem preferuje on w przypadku skomplikowanych zjawisk gospodarczych związanych z opodatkowaniem drobiazgową ich regulację, to trudno wymagać od podmiotów stosujących prawo, aby czyniły to w sposób dynamiczny. Natomiast w przypadku zastąpienia drobiazgowej regulacji, na ile jest to możliwe w prawie podatkowym, klauzulami generalnymi i zwrotami niedookreślonymi, podmioty stosujące prawo mogą to czynić dynamicznie.

Preferowanie w interpretacji prawa podatkowego **pewności prawa i jego bezpieczeństwa** oraz ścisłego trzymania się „litery prawa", a więc wykładni o silnym zabarwieniu statycznym jest bez wątpienia bliższe istocie prawa podatkowego jako prawa o zamkniętym systemie norm, ale trudne do pełnej realizacji we współczesnych systemach podatkowych ściśle powiązanych z dynamicznymi procesami gospodarczymi. Poprzestanie wyłącznie na wykładni statycznej prawa podatkowego stanowi, jak można przyjąć, frapujący postulat, ale niestety mało realny. Jego spełnienie wymagałoby znacznej precyzji przepisów prawa podatkowego, a także stałości otoczenia prawnego i społecznego, w którym funkcjonuje prawo podatkowe oraz stałości znaczenia tekstu prawnego w czasie, jak również wyeliminowania z przepisów prawa podatkowego elementów ocennych i wartościujących, tak aby pojęcia prawa podatkowego były co najmniej tak zobiektywizowane, jak w przypadku nauk ekonomicznych.

Określanie zjawisk gospodarczych w języku właściwym dla prawa wymaga jednak, jak już wspomniano, pewnej schematyzacji i standaryzacji,

co powoduje, że przepisy prawa podatkowego dalekie są od precyzji i jasności, zaś przy ich stosowaniu nie da się uniknąć elementów subiektywnych. Przedstawione związki prawa podatkowego z prawem cywilnym dotyczące zjawisk życia gospodarczego prowadzą do wniosku, że prawo podatkowe jest także w pewnym stopniu prawem życia codziennego. Nakazuje to, aby przy jego interpretacji uwzględniać nie tylko moment powstania aktu normatywnego, lecz również moment, w jakim dokonuje się wykładni, a więc także **elementy dynamiczne wykładni**.

W prawie podatkowym – związanym bardzo mocno z gospodarką oraz prawami i wolnościami jednostki – stosowanie prawa nie może się ograniczać wyłącznie do samej analizy tekstu prawnego. Musi być ono oparte również na zasadach konstytucyjnych oraz zasadach prawa unijnego. Powoduje to konieczność, zwłaszcza po wejściu Polski do Unii Europejskiej, częstego korzystania z tzw. **wykładni stwierdzającej**, która ma na celu potwierdzenie wyników wykładni językowej wynikami pozajęzykowych wykładni prawa – wykładni systemowej i funkcjonalnej.

II. Zasada pewności i sprawiedliwości

175 W wykładni prawa podatkowego należy dążyć do uzyskania swego rodzaju kompromisu pomiędzy dwoma podstawowymi wartościami, jakie powinno ono realizować, a wynikającymi z zasady pewności prawa oraz zasady sprawiedliwości. Ta ostatnia wyraża się przede wszystkim **równością opodatkowania**. Na gruncie wykładni prawa jej realizacja możliwa jest przy odpowiedniej organizacji procesu stosowania prawa, a przede wszystkim przyjęciu takiej interpretacji prawa, która pozwala na pełne obciążenie świadczeniami podatkowymi wszystkich podmiotów, na które prawo nakłada obowiązek podatkowy. Natomiast pewność prawa, traktowana często jako **bezpieczeństwo prawne** rozpatrywane z punktu widzenia ochrony praw jednostki, uznawana jest współcześnie za jeden z najbardziej istotnych czynników funkcjonowania prawa w społeczeństwie, co należy zwłaszcza odnieść do prawa ingerencyjnego. Wyrazem pewności prawa jest możliwość jego jednolitego rozumienia i stosowania, co na gruncie wykładni oznacza możliwość przewidywania, że podmioty stosujące prawo wydadzą rozstrzygnięcie mieszczące się w granicach zakreślonych przez obowiązujące prawo.

Przewidywalność prawa jest bardzo mocno eksponowana w orzecznictwie ETS. W wielu orzeczeniach przyjął on, iż obywatel ma prawo ochrony swoich przewidywań opartych na obowiązującym prawie, jako zasadniczej przesłance jego zaufania do systemu prawa. Przewidywalność

jest możliwa przy stabilnym i jasnym prawie. W szczególności – według Trybunału – normy nakładające ciężary podatkowe muszą być przejrzyste, aby podatnik nie miał wątpliwości, jakie są jego prawa i obowiązki oraz aby miał możliwość odpowiedniego odniesienia się do nich w swojej działalności. W orzecznictwie Trybunału eksponuje się także mocno **zasadę równości**, stanowiącą jedną z podstawowych przesłanek realizacji zasady sprawiedliwości. Można przyjąć, iż wypracował on w praktyce orzeczniczej wyraźną linię, zgodnie z którą równość oparta jest na zasadzie zakazu dyskryminacji w identycznych lub podobnych sytuacjach występujących na rynku wewnętrznym Unii Europejskiej. Zasadę tę należy w całej rozciągłości odnieść także do prawa podatkowego.

176 Pewność i sprawiedliwość opodatkowania są wartościami niekwestionowanymi, a często uważa się, że zasada pewności prawa ma właśnie służyć realizacji zasady sprawiedliwości podatkowej w procesie stosowania prawa, gwarantując właściwy wymiar podatkowy. W prawie podatkowym od dawna pewność prawa wiązana jest z tak precyzyjnym i jasnym jego ukształtowaniem, aby rola podmiotów stosujących prawo sprowadzała się głównie do czynności wykonawczych. Wydaje się jednak, że realizacja tej przesłanki w praktyce legislacyjnej jest bardzo trudna, jeżeli wręcz niemożliwa. Bardziej realistyczne, choć chyba mniej powszechne jest stanowisko, które przy pojęciu pewności prawa kładzie nacisk na **proces wykładni i stosowania prawa**, uznając, że w ostatecznym efekcie pewność tego prawa jest wytworem jego konkretyzacji dokonywanej przez podmioty stosujące prawo – administrację, a przede wszystkim sądy. Podatnik powinien więc budować swoje poczucie pewności prawa nie tylko na samym brzmieniu słów ustaw podatkowych, lecz także na tym, jak administracja i sądy stosują prawo podatkowe. Będzie to zatem w znacznym stopniu **obiektywna pewność prawa**, a więc niezależna od przeżyć określonego podmiotu, oparta na rzetelnej wiedzy, dotyczącej zarówno prawa w ogóle, jak i prawa podatkowego w szczególności, a także na znajomości praktyki jego stosowania. Nie ulega wątpliwości, że tego rodzaju wiedzą rzadko kiedy będzie dysponował sam podatnik, a wymagać jej można raczej od jego doradców prawnych.

177 W prawie podatkowym pewność prawa wiąże się bardzo mocno z problematyką **ekonomiczną**. Wyrazem tego jest rozpatrywanie pewności prawa także w aspekcie planowania gospodarczego, zwłaszcza planowania w przedsiębiorstwie. Jednym z istotnych elementów planowania gospodarczego jest planowanie podatkowe, dokonywane przez przedsiębiorcę. Łączy ono niejako oczekiwania podatników oparte na analizie przeszłości, głównie zaś norm prawa podatkowego oraz praktyki jego interpreta-

cji i stosowania, z ich zaufaniem do przyszłości, wynikającym z zasady pewności prawa.

Planowanie podatków dotyczy w szczególności ich wysokości i terminów płatności. Przedmiotem planowania jest także cały system ulg i zwolnień podatkowych, zwłaszcza zaś tych, które są uzależnione od kierunków inwestowania przez podatnika, czy też innych jego działań gospodarczych. Ważne jest, w jakim stopniu konstrukcje podatkowe mogą być traktowane przez przedsiębiorcę jako parametr ekonomiczny „data" – określone dane do jego rachunku ekonomicznego. Zależy to głównie od tego, na ile **subiektywna** pewność prawa podatnika zbliżona będzie do pewności **obiektywnej**. Możliwe to jest wtedy, gdy weźmie się pod uwagę, że wykładnia prawa podatkowego nie może ograniczać się do poszukiwań woli historycznego prawodawcy, lecz powinna także uwzględniać czas, jaki upłynął pomiędzy wydaniem danego aktu prawnego a dokonywaniem wykładni jego przepisów. W interpretacji tego prawa nie należy zatem pomijać dynamicznych elementów wykładni, chociaż ich rola jest tu mniejsza niż elementów statycznych. Można w uproszczeniu przyjąć, że elementy dynamiczne mają zapewnić równość opodatkowania, zaś statyczne – pewność prawa podatkowego oraz bezpieczeństwo prawne. Realizacja zasady równości (sprawiedliwości) wymaga bowiem dostosowania wykładni prawa do zmieniających się warunków życia społecznego i gospodarczego, a więc eksponuje wykładnię funkcjonalną (przede wszystkim celowościową), zaś wysuwając na plan pierwszy zasadę pewności, preferuje się statyczne elementy wykładni prawa, jego wykładnię językową i systemową. Właściwa wykładnia prawa podatkowego powinna zmierzać do realizowania obu tych zasad, co nakazuje zachowanie pomiędzy nimi swoistej równowagi.

III. Dyrektywy interpretacyjne

178 Założenia wykładni prawa podatkowego realizowane są poprzez stosowanie odpowiednich **dyrektyw interpretacyjnych**. Najczęściej, jak już pisano, wymienia się trzy podstawowe grupy dyrektyw – **językowe, systemowe i funkcjonalne** – i odpowiadające im trzy rodzaje wykładni prawa – językową, systemową i funkcjonalną. Ich znaczenie w danej gałęzi prawa zależy głównie od tego, jak dalece możliwe jest w niej wyraźne rozdzielenie tworzenia i stosowania prawa. W systemach otwartych, charakteryzujących się dużymi luzami interpretacyjnymi, wykładnia funkcjonalna odgrywa bez wątpienia znaczną rolę. W sytuacji gdy przepisy ustawy jedynie ogólnie zarysowują treść norm prawnych, pozostawiając konkre-

tyzację podmiotom stosującym prawo, jak to ma miejsce w prawie cywilnym, trudno jest niejednokrotnie tylko w oparciu o samo brzmienie słów ustawy, bez silnego powiązania jej z celami, określić w sposób właściwy możliwy sens tych słów. Inaczej jest w tych gałęziach prawa, które regulują prawa i wolności jednostki, wprowadzając określone nakazy i zakazy, gdzie szczegółowość i precyzja przepisów ustawowych pozwala wielokrotnie na wyprowadzenie z nich norm prawnych przy jedynie ogólnym ich powiązaniu z samym celem regulacji.

Prawo podatkowe ze swej istoty zbliżone jest do tych gałęzi, w których wykładnia językowa powinna być szczególnie eksponowana, co jednak nie oznacza, że cel regulacji prawnej nie odgrywa w nim większej roli. Wzajemne relacje tych rodzajów wykładni można będzie jednak ustalić po ich bardziej szczegółowym przedstawieniu, uwzględniającym specyfikę prawa podatkowego. Przyjęcie **teorii mieszanej wykładni prawa**, uwzględniającej zarówno jej elementy dynamiczne, jak i statyczne, jako właściwej dla prawa podatkowego, czyni otwartym dość kontrowersyjny w tej gałęzi problem dopuszczalności i zakresu stosowania w niej klauzul generalnych oraz zwrotów niedookreślonych, jak również analogii.

Analogia oraz inne rozumowania prawnicze oparte są na dyrektywach określających, jakie reguły wnioskowania z faktu obowiązywania w systemie prawa określonej normy o obowiązywaniu w nim innych norm należy wywieść – reguły inferencyjne wnioskowań prawniczych. Zajęcie stanowiska, co do klauzul generalnych i zwrotów niedookreślonych w prawie podatkowym oraz możliwości i zakresu stosowania w nim analogii, możliwe jest jednak dopiero po przedstawieniu językowej, systemowej i funkcjonalnej wykładni prawa podatkowego.

§ 3. Wykładnia językowa prawa podatkowego

I. Tekst ustawy jako punkt wyjścia wykładni językowej

Zgodnie z zasadą miarkowania opodatkowania, podatkowoprawnym **179**
stanem faktycznym (miarodajności ustawowej opodatkowania), sensu ustawy należy tak daleko poszukiwać, jak to umożliwia jej tekst. Prawo żyje bowiem poprzez słowa. Ustawa w momencie jej opublikowania i wejścia w życie uzyskuje byt samodzielny, odrywa się od jej twórców, żyjąc poprzez słowa zawarte w jej tekście. Punktem wyjścia wykładni powinien być zatem tekst prawny, poprzez który prawodawca przekazuje adresatom normy postępowania.

180 Kształtowanie poprzez tekst prawny procesu stosowania prawa podatkowego, przesądza w znacznej mierze o tym, czy i w jakim zakresie można przyjąć tezę o „dyskursywnym" stosowaniu prawa. Nie podważając poglądów o zbyt dalekim pasywizmie organów administracji, a nawet sądów, należy jednak upatrywać przyczyn tego zjawiska nie tyle w niewłaściwych ich działaniach, co przede wszystkim w błędach prawodawcy, głównie zaś dotyczących sposobu formułowania tekstu przepisów prawa podatkowego. Zbyt drobiazgowe jego ukształtowanie, bez uwzględnienia realiów funkcjonowania współczesnej gospodarki nie pozwala na odpowiednie pogodzenie interesu podatników i władz publicznych. Pogodzenie ich, zwłaszcza zaś konfliktu interesów ekonomicznych, wymaga niejednokrotnie w realiach współczesnej gospodarki, bardziej różnorodnego kształtowania tekstu prawnego w zależności od stopnia złożoności podatkowoprawnego stanu faktycznego. Chodzi zwłaszcza, gdy jest to niezbędne z punktu widzenia stanu faktycznego podlegającego opodatkowaniu, do kształtowania tego tekstu przy wykorzystywaniu klauzul generalnych i zwrotów niedookreślonych. Należy przypomnieć, że zgodnie z przeważającymi poglądami doktryny prawa, klauzulą generalną jest zwrot niedookreślony zawarty w przepisach odsyłających z reguły do ocen pozaprawnych, w tym przypadku najczęściej ocen ekonomicznych. Natomiast zwroty niedookreślone dotyczą nazw, które nie są dostatecznie jasno sformułowane.

W przypadku prawa podatkowego odpowiednie ich użycie w tekście przepisu prawnego czyni ten tekst „otwartym" i umożliwia podmiotom stosującym prawo – administracji i sądom – dostosowanie przepisu prawnego do dynamicznie zmieniających się warunków funkcjonowania gospodarki. Szczególne znaczenie tekstu ustaw podatkowych, zwłaszcza zaś opodatkowanie w granicach możliwego sensu słów przepisu prawnego, nie oznacza zatem sprowadzenia stosowania prawa do skrajnie rozumianego pozytywizmu prawniczego, skutkującego pasywizmem sędziowskim w procesie stosowania prawa.

Wykładnia językowa, określana nieraz jako gramatyczna, odwołuje się do **językowego kontekstu normy**, a więc do języka, w którym został ustalony tekst prawny (języka potocznego, prawnego), odnosząc się do odpowiadających danemu językowi reguł znaczeniowych (reguł semantycznych) oraz do reguł składni (reguł syntaktycznych). W związku z tym, podmiot dokonujący wykładni posługuje się regułami związanymi ze słownictwem, składnią i konstrukcją tekstu prawnego. Tekst ten sformułowany jest w języku, w którym dominują elementy naturalnego języka etnicznego, współistniejące jednak z elementami sztucznymi, skonstruowanymi dla potrzeb prawa. Chociaż trudno całkowicie odrzucić

domniemania języka potocznego w tekstach aktów prawnych, biorąc pod uwagę, iż teksty te są pośrednikiem pomiędzy prawodawcą a adresatem normy prawnej, to jednak współcześnie prawodawca coraz częściej odwołuje się w nich do języka prawnego, w szczególności do jego znaczenia powszechnie akceptowanego w danej kulturze prawnej. Modyfikacja języka etnicznego jest ponadto w wielu przypadkach konieczna dla właściwego, zgodnego z zamiarem prawodawcy, sformułowania jego wypowiedzi, co dotyczy jednak samych słów tekstu, a nie zasad składniowych, które muszą odpowiadać zasadom właściwym językowi etnicznemu.

Wykładnia językowa jest nie tylko punktem wyjścia dla wszelkiej wy- **181**
kładni prawa, lecz także zakreśla jej **granice w ramach możliwego sensu słów** zawartych w tekście prawnym. Nie oznacza to jednak sprowadzania jej jedynie do analizy tekstu prawnego, tylko według **litery prawa**. Wręcz odwrotnie. Szukanie możliwego sensu słów zawartych w tekście prawnym nakazuje łączenie wykładni językowej z zasadami konstytucyjnymi oraz zasadami prawa unijnego, co często powoduje konieczność przejścia z wykładni językowej do wykładni systemowej i celowościowej.

Zasada przeprowadzania wykładni w ramach możliwego sensu słów zawartych w tekście prawnym została jednoznacznie przyjęta w orzecznictwie podatkowym (wyr. NSA z 23.4.1998 r., I SA/Po 1782/97, niepubl.). W państwie prawnym nie można dokonywać wykładni, która byłaby sprzeczna z tym sensem. Formuła słowna jest bowiem granicą wszelkiego dopuszczalnego sensu. Sprawa się jednak komplikuje w przypadku interpretacji prawa unijnego. Przepisy prawa unijnego wyrażane są w wielu językach, które są wszystkie językami autentycznymi. Kontekst językowy prawa unijnego nie może być zatem tak jednoznaczny jak w przypadku prawa krajowego, co powoduje ogromny wzrost znaczenia wykładni celowościowej (funkcjonalnej) oraz wykładni systemowej. Europejski Trybunał Sprawiedliwości często potwierdzał wyniki wykładni językowej przez użycie dyrektyw pozajęzykowych, czyli funkcjonalnych i systemowych. Zgodnie z wyr. ETS z 24.10.1996 r. w sprawie C-217/94, *Eismann Alfo Adige Srl v. Uffico/VA di Bolzano* (Zb. Orz. 1996, s. I-05287), przy wykładni przepisu prawa wspólnotowego (unijnego) należy brać pod uwagę nie tylko jego znaczenie językowe, lecz także jego kontekst i cele, które powinny być osiągnięte w drodze regulacji prawnej. Jeszcze wyraźniej wzajemne relacje pomiędzy wykładnią językową i pozajęzykowymi wykładniami prawa określone zostały w wyr. ETS z 6.10.1982 r. w sprawie C-283/81, *Srl CILFIT i Lanificio di Galardo SpA v. Ministero Della sanita* (Zb. Orz. 1982, s. 03415). Wychodząc ze stwierdzenia, że przepisy prawa wspólnotowego (unijnego) są sformułowane w wielu językach Try-

bunał przyjął, iż wykładnia prawa wymaga nie tylko porównania wersji językowych, lecz także wzięcia pod uwagę, że prawo wspólnotowe (unijne) posługuje się własną terminologią, zaś pojęcia tego prawa i systemów prawnych państw członkowskich nie zawsze muszą mieć tę samą treść. Trudności przy porównywaniu wersji językowych pogłębiane są przez różnorodną budowę zdań i używanie różnych form gramatycznych w językach etnicznych poszczególnych państw Unii Europejskiej. Jest to szczególnie widoczne obecnie kiedy liczba języków autentycznych, w których formułowane jest prawo unijne, znacznie wzrosła. Teksty unijnych aktów prawnych nie mogą oczywiście powstawać we wszystkich językach, jakie funkcjonują w krajach Unii. Powstają one więc w tzw. językach roboczych, którymi są najczęściej język angielski i francuski oraz niemiecki. W rzeczywistości więc teksty, jakie funkcjonują w poszczególnych państwach Unii, stanowią tłumaczenia z języków roboczych na język etniczny określonego państwa. Należy przy tym wziąć pod uwagę, że istnieją tu nie tylko trudności z samym przetłumaczeniem tekstu, lecz także z różną terminologią, jaka wykształciła się w systemach prawnych państw Unii Europejskiej. Kontekst językowy prawa unijnego nie może być zatem tak jednoznaczny, jak w przypadku prawa krajowego.

Rola wykładni językowej nie uległa jednak radykalnemu pomniejszeniu po wejściu do Unii Europejskiej. Zakreśla ona w dalszym ciągu granice wszelkiej wykładni prawa podatkowego. Oznacza to, iż dokonywanie wykładni w zgodzie z Konstytucją i w zgodzie z prawem unijnym może być realizowane w takim zakresie, na jaki pozwala wykładnia językowa. W przypadku konfliktu między przepisami Konstytucji a przepisami prawa unijnego, niezależnie od kontrowersji, jakie to wzbudza, należy podzielić stanowisko ETS o zastosowaniu normy prawa unijnego. Godzi się przypomnieć, iż możliwość nadania normom prawa krajowego takiego znaczenia, przy którym przestaje ono być niezgodne z prawem unijnym, pozwala na uniknięcie kolizji pomiędzy normami prawa krajowego i prawa unijnego. Należy przy tym zauważyć, iż Trybunał nie wypracował jakichś specjalnych reguł wykładni prawa w ogóle, a prawa podatkowego w szczególności, lecz w praktyce orzeczniczej stosuje reguły wykładni wypracowane w systemach prawa państw członkowskich. Jego interpretacja zmierza więc do precyzyjnego odzwierciedlenia zamiaru prawodawcy – podmiotów uprawnionych do tworzenia prawa unijnego – oraz znalezienia *ratio legis* przepisów tego prawa.

Wzajemne relacje pomiędzy wykładnią językową a pozostałymi rodzajami wykładni uzależnione są głównie od tego, w jaki sposób sformułowany jest tekst określonego rodzaju aktu prawnego zaliczanego do prawa unij-

nego, w szczególności zaś rozporządzenia, dyrektywy czy decyzji. Z istoty swej rozporządzenia, jako akty prawne bezpośrednio stosowane w każdym z państw członkowskich (które w zasadzie nie mogą być transponowane do prawa wewnętrznego), zawierają przepisy formułowane w sposób jednoznaczny, przy ograniczonym używaniu w ich tekście klauzul generalnych i zwrotów niedookreślonych. Inaczej jest w przypadku dyrektyw, które wiążą państwa członkowskie z punktu widzenia celu, jaki powinien być osiągnięty w drodze harmonizacji prawa. Należy więc przyjąć, iż z punktu widzenia sposobu formułowania tekstu można je porównać do ustaw ramowych funkcjonujących (w szerszym lub węższym zakresie) w prawie wewnętrznym państw członkowskich. Rodzaj unijnego aktu prawnego przesądza więc w znacznej mierze o stopniu koncentracji jego interpretacji na wykładni językowej lub też pozostałych jej rodzajach. Nie wynika to zatem z odmiennej roli tych rodzajów wykładni w prawie unijnym w porównaniu z prawem wewnętrznym, lecz, podobnie jak w prawie wewnętrznym, uzależnione jest od tekstu danego aktu prawnego, zwłaszcza zaś od tego, czy i w jakim zakresie mamy w nim do czynienia z zamkniętym, czy też otwartym systemem norm prawnych; w polskim systemie prawnym system otwarty występuje głównie w prawie prywatnym, zaś system zamknięty w prawie karnym, a także w znacznym stopniu w prawie podatkowym.

182 Jednym z najtrudniejszych problemów legislacyjnych jest optymalne zakodowanie norm w tekście prawnym. Ujęcie ich w pełnej, rozwiniętej postaci jest bowiem praktycznie niemożliwe. Wykładnia językowa nie może się więc sprowadzać do szukania sensu poszczególnych wyrazów – mieć charakter filologiczny – lecz powinna szukać rzeczywistego sensu poszczególnych zdań prawnych (ich zespołów), co wymaga jej połączenia z analizą **celu regulacji prawnej**. Prawodawca bowiem poprzez słowa zakreśla, co zamierza osiągnąć. W przypadku prawa podatkowego nie zawsze celem danej normy jest cel fiskalny. Wiele norm prawa podatkowego może mieć cel społeczny – zmierzają one poprzez ulgi i zwolnienia podatkowe do rozwoju pewnych dziedzin gospodarki lub też aktywizacji danych regionów kraju, albo też realizacji konstytucyjnej zasady ochrony małżeństwa i rodziny – co wymaga odkodowywania norm prawnych z tekstu ustaw podatkowych przy łączeniu poszukiwania sensu ich słów z celami regulacji.

II. Stosowanie wykładni językowej

183 Wykładnia językowa prawa podatkowego powinna, oprócz ogólnych reguł dotyczących wykładni, kierować się także jego **specyficznymi ce-**

chami. Stopień związania słowami ustawy podatkowej podmiotu dokonującego wykładni jest tu bez wątpienia znacznie większy niż w przypadku prawa cywilnego, które zakreśla jedynie pewne, nie zawsze wyraźnie zarysowane, ramy regulacji prawnej, pozostawiając jej dopełnienie przez praktykę stosowania prawa. Możliwości tego rodzaju „dopełnienia" materii ustawowej w prawie podatkowym są ograniczone. Należy przy tym przypomnieć, że przedmiotem regulacji w prawie podatkowym są głównie zjawiska gospodarcze, które należy jednak ująć w wyrazie słownym znacznie bardziej dokładnie i jednoznacznie w porównaniu z regulacją cywilnoprawną. Wydaje się więc, że wykładnia językowa w prawie podatkowym, w większym stopniu niż w prawie cywilnym, powinna kształtować kierunek interpretacji tego prawa.

184 Odkodowanie norm prawnych zwartych w przepisach wymaga stosowania wykładni językowej w co najmniej dwóch płaszczyznach. Chodzi bowiem zarówno o przekład przepisów prawnych na wypowiedzi mające charakter normy postępowania – adresat normy, rzeczowe składniki jej zastosowania oraz zakres unormowania, jak również ustalenie znaczenia poszczególnych słów czy zwrotów w tej szkicowo zarysowanej normie. Przenosząc te ustalenia nauki dotyczące stosowania wykładni językowej na grunt prawa podatkowego, można wykładnię tekstu ustawy podatkowej podzielić na dwa zasadnicze etapy. W pierwszym etapie czynności interpretacyjne powinny zmierzać do ustalenia norm prawnych konstruujących podatkowoprawne stany faktyczne opodatkowania. W drugim etapie natomiast wykładnia polegałaby na określeniu znaczenia poszczególnych słów zawartych w tych normach.

Ustawa podatkowa tworzona jest przy wykorzystywaniu określonych elementów konstrukcyjnych danego rodzaju podatku. Są to przedstawione już (zob. *Nb. 67–78*) elementy tworzące podatkowoprawny stan faktyczny – podmiot podatku, jego przedmiot i podstawa opodatkowania. Te trzy wzajemnie ze sobą powiązane elementy konstrukcyjne podatku składają się na **hipotezę** normy materialnego prawa podatkowego.

185 W pierwszym etapie wykładni językowej należy przede wszystkim ustalić **obszar zdarzeń i stanów** podlegających opodatkowaniu – określić, jak treściowo uformowane są w aktach normatywnych podatkowoprawne stany faktyczne. Chodzi nie tyle o szczegółową analizę słów tekstu prawnego tworzących zdania (lub ich zespoły), lecz o ustalenie **granic opodatkowania – podmiotowych i przedmiotowych**. Ustalenie granic podatkowoprawnego stanu faktycznego jest nie tyle najważniejszym etapem wykładni językowej, lecz całej interpretacji prawa podatkowego. Należy przy tym pamiętać, że chodzi tu o ustawowy stan faktyczny, ujęty w kate-

goriach ogólnych i abstrakcyjnych, na ustaleniu którego można poprzestać, dokonując wykładni doktrynalnej. W przypadku jednak gdy rozstrzygana jest konkretna sprawa podatkowa, podmiot stosujący prawo, dokonując wykładni operatywnej, musi także ustalić **stan rzeczywisty**, tak aby można było stwierdzić, czy i w jakim stopniu stan rzeczywisty odpowiada ustawowemu stanowi faktycznemu. Ustalenie tego stanu jest również istotne z punktu widzenia samego zakresu wykładni operatywnej. W wykładni operatywnej chodzi bowiem o ustalenie normy prawnej jedynie w takim zakresie, jaki jest niezbędny dla rozstrzygnięcia sprawy podatkowej przez administrację i sądy lub też dokonanie obliczenia albo samoobliczenia podatku. W procesie stosowania prawa podatkowego należy zatem ustalić wzorzec zachowania zarówno z punktu widzenia samego zakresu normowania, jak również zakresu zastosowania normy, przy czym jednak chodzi tu tylko o ustalenie tych elementów normy prawnej, jakie są konieczne dla rozstrzygnięcia danej sprawy, a nie całej możliwej do zrekonstruowania normy, jak to ma miejsce w przypadku wykładni doktrynalnej, a także w określonym stopniu wykładni autentycznej.

Właściwe ustalenie granic podatkowoprawnego stanu faktycznego jest zasadniczym warunkiem określenia prawnego znaczenia (ważności) danych stosunków życiowych. Powiązanie konkretnego podmiotu z ustalonym w procesie stosowania prawa rzeczywistym stanem faktycznym jest przesłanką stwierdzenia, że wkroczył on w pole obowiązku podatkowego. Dlatego też, przy dokonywaniu wykładni językowej, konieczne jest zwracanie uwagi nie tylko na to, jak skonstruowane są poszczególne elementy podatku, zwłaszcza zaś jego podmiot, przedmiot i podstawa opodatkowania, lecz także na to, jakie są **wzajemne powiązania** pomiędzy tymi elementami, co jest ważne dla określenia granic opodatkowania. Uzależnione są one bowiem także od swego rodzaju **wewnętrznych powiązań** w ramach podatkowoprawnego stanu faktycznego. Podatek nałożony jest na wymienione w ustawie kategorie osób w przypadku, gdy można im przypisać (podporządkować) abstrakcyjnie określone zdarzenia lub stany.

Powiązanie elementów **osobowych i rzeczowych** w ich normatywnym ujęciu odgrywa ważną rolę w pierwszym etapie wykładni językowej, stanowiąc równocześnie swego rodzaju przejście do etapu drugiego, w którym następuje ustalenie znaczenia poszczególnych słów lub zwrotów zawartych w tych szkicowo zarysowanych normach. Chodzi głównie o „podatkowe" rozumienie tych słów czy zwrotów. Język prawny charakteryzuje się bowiem nie tylko pewną specyfiką wobec języka etnicznego, lecz istnieje także jego zróżnicowanie **wewnątrz systemu prawa**. Poszczególne gałęzie prawa posługują się w pewnym zakresie specyficznym

słownictwem zależnym w znacznej mierze od przedmiotu oraz metody regulacji prawnej właściwej dla tych gałęzi.

186 Punktem wyjścia przy ustalaniu znaczenia poszczególnych słów używanych przez prawodawcę powinno być stanowisko co do stosunku prawa podatkowego do innych gałęzi prawa, zwłaszcza zaś do prawa cywilnego. Tworząc bowiem podatkowoprawne stany faktyczne, normodawca bardzo często posługuje się określeniami (nazwami) związanymi z działalnością gospodarczą, jak nieruchomość, dzierżawa, spadek, obrót, dochód, majątek, koszty, prawa rzeczowe i majątkowe itp. Chodzi więc o to, czy **identyczność nazw** używanych w prawie podatkowym i w prawie cywilnym oznacza **identyczność pojęć**, co przy pozytywnej odpowiedzi prowadziłoby do wniosku, że prawo podatkowe wiązane jest pojęciami prawa cywilnego.

187 Przedstawione wcześniej rozważania, zwłaszcza dotyczące cech prawnych podatku oraz przedmiotu i metody regulacji w prawie podatkowym, wskazują na **autonomiczność** tego prawa wobec innych gałęzi prawa, w tym także prawa cywilnego. Możliwość realizacji przez to prawo założonych celów opodatkowania determinowana jest tym, na ile prawodawca potrafi w sposób właściwy przełożyć te cele na język prawny. Niezbędna jest do tego autonomia prawa podatkowego, która w rzeczywistości oznacza **autonomię ustawodawcy podatkowego**. Tworząc określone konstrukcje podatkowe, posługuje się on nazwami używanymi także w innych gałęziach prawa, które jednak służą tu do budowy pojęć niezbędnych do skonstruowania podatkowoprawnego stanu faktycznego. Pojęcia te są ze sobą w określony sposób powiązane, stanowiąc części składowe pewnych kompleksów pojęć o cechach swoistych dla prawa podatkowego, a wynikających z jego istoty oraz celów, jakie ustawodawca zamierza osiągnąć poprzez normy prawa podatkowego. Prawo to, aby mogło wypełniać swoje zadania, powinno być zatem wiązane własnymi pojęciami. Przy przejmowaniu pojęć z innych gałęzi prawa należy brać pod uwagę, czy są one dostatecznie precyzyjne z punktu widzenia prawa podatkowego. Przykładem mogą być pojęcia budowli i urządzenia budowlanego, które według Trybunału Konstytucyjnego są dostatecznie precyzyjne dla potrzeb Prawa budowlanego, ale nie określają regulacji prawnych wymaganych w prawie podatkowym (wyr. z 13.9.2011 r., P 33/09, OTK-A 2011, Nr 7, poz. 71). Autonomia prawa podatkowego nie ma charakteru bezwzględnego, zwłaszcza zaś gdy chodzi o jego stosunek do prawa cywilnego. Powinna być ona traktowana jako niezbędne – z punktu widzenia celów, jakie ma realizować prawo podatkowe – odejście od zasad spójności i zupełności systemu prawa. Należy ją zatem ujmować jako swego rodzaju wyjątek od tych zasad. Dlatego też każde tego rodzaju działanie powinno być głęboko

przemyślane i wszechstronnie uzasadnione. Dotyczy to zwłaszcza procesu stanowienia prawa podatkowego.

Punktem wyjścia przy tworzeniu prawa podatkowego powinna być oczywista konstatacja, iż jego normy stanowią fragment obowiązującego porządku prawnego, a ich oddziaływanie ma miejsce nie tylko w prawie publicznym (w prawie podatkowym), lecz także w prawie prywatnym (w prawie cywilnym i w prawie handlowym). Nawet zatem przy maksymalnym ograniczeniu celów pozafiskalnych polityki podatkowej i konsekwentnej realizacji zasady neutralności gospodarczej opodatkowania, już samo pobranie podatkowe wywołuje określone reakcje ekonomiczne podatnika oraz towarzyszące im formy prawne obrotu gospodarczego, przejawiające się w odpowiednim wykorzystywaniu przez podatnika instytucji prawa prywatnego w szerokim jego rozumieniu. Można więc przyjąć, iż nie tylko prawo prywatne (prawo cywilne i handlowe) – mające bez wątpienia charakter pierwotny w stosunku do prawa podatkowego – wpływa na funkcjonowanie prawa podatkowego, lecz istnieje również swego rodzaju sprzężenie zwrotne.

Rozwiązania przyjęte w prawie podatkowym nie pozostają bez wpływu na kształt i zasady funkcjonowania obrotu prawnego – obrotu, z którego rezultatów żyje prawo podatkowe. Należy zatem stwierdzić, iż prawodawca, programując normy prawa podatkowego, powinien wychodzić z założenia, iż normy prawa prywatnego mają, z prakseologicznego punktu widzenia, swego rodzaju charakter nadrzędny w stosunku do norm prawa podatkowego. Inaczej bowiem może dojść – i często niestety dochodzi – do niezgodności prakseologicznej norm systemu prawa jako całości, co pozostaje w sprzeczności z zasadą spójności tego systemu. Normy są niezgodne prakseologicznie, jeżeli wprawdzie możliwe jest spełnienie każdej z nich (tzn. realizując jedną normę, nie przekracza się żadnej innej), ale zrealizowanie jednej z nich niweczy częściowo czy całkowicie skutki zrealizowania innej. Realizacja norm prawa podatkowego nie powinna zatem ograniczać realizacji celów, jakie legły u podstaw tworzenia norm prawa prywatnego. Prowadzi to bowiem nie tylko do ograniczeń w funkcjonowaniu jego instytucji, lecz także – poprzez zakłócenia w obrocie prawnym – do niepełnego zrealizowania założeń, jakie legły u podstaw powoływania do życia norm prawa podatkowego, zwłaszcza zasadniczych dla tego prawa norm celu fiskalnego. Nie ulega zatem wątpliwości, iż racjonalny prawodawca powinien rozpocząć proces tworzenia prawa od analizy wpływu programowanych rozwiązań na obrót gospodarczy, wychodząc z założenia spójności i zupełności systemu prawa. Dopiero wówczas, gdy stwierdzi się, iż dla realizacji celów prawa podatkowego niezbędne jest korzystanie

z autonomii prawa podatkowego, można tworzyć rozwiązania swoiste dla tego prawa, z pełną jednak świadomością skutków, jakie mogą one wywoływać w obrocie prawnym – ich wpływu na funkcjonowanie instytucji prawa prywatnego. Innymi słowy, racjonalny prawodawca – programując normy prawa podatkowego – powinien poszukiwać swoistego kompromisu pomiędzy interesem Skarbu Państwa oraz spójnością i zupełnością systemu prawa, wyrażającą się w tym przypadku niezakłóconym przez prawo podatkowe funkcjonowaniem instytucji obrotu prawnego, zwłaszcza zaś obrotu gospodarczego.

Kształtując wzajemne relacje pomiędzy prawem podatkowym a prawem cywilnym (a nawet szerzej prawem prywatnym), prawodawca powinien jednak brać także pod uwagę, aby prawo cywilne nie było wykorzystywane do obejścia prawa podatkowego. Chodzi zwłaszcza o takie celowe ukształtowanie stosunków prawnych, że podatek nie obciąża danego podmiotu pomimo osiągnięcia przez niego takich samych rezultatów gospodarczych, jak przez obciążony podatkiem inny podmiot. Można zatem – dokonując wykładni prawa podatkowego – przyjąć generalne założenie, że **skuteczność czynności cywilnoprawnych w prawie podatkowym uzależniona** jest od tego, czy nie stanowią one działań zmierzających do unikania opodatkowania.

188 Przedstawiając zagadnienia wykładni językowej prawa podatkowego, łączono je w pewnych fragmentach z wykładnią systemową – gdy rozpatrywano wewnętrzne powiązania w ramach podatkowoprawnego stanu faktycznego, oraz z wykładnią funkcjonalną – przy omawianiu zróżnicowania norm prawa podatkowego ze względu na cel regulacji prawnej. Wykładnia prawa podatkowego, jak w ogóle wykładnia prawa, jest bowiem procesem kompleksowym, wymagającym równocześnie stosowania co najmniej wszystkich trzech przedstawionych tu rodzajów wykładni prawa. Rezultaty wykładni językowej są więc nie tyle poddawane weryfikacji, co dalszemu uściśleniu i rozwinięciu poprzez stosowanie wykładni systemowej i funkcjonalnej. Poszczególnych rodzajów wykładni, zwłaszcza w procesie stosowania prawa podatkowego, nie można zatem traktować jako luźno ze sobą powiązanych etapów interpretacji prawa, lecz jako **części składowe** tego procesu tworzące razem pewną całość.

Wykładnia prawa podatkowego powinna mieć **kompleksowy charakter**. Kompleksowość tę można sprowadzić, w najogólniejszym ujęciu, do pewnego logicznego, ściśle ze sobą powiązanego, ciągu działań podmiotów dokonujących wykładni, których celem jest ustalenie normy prawnej na podstawie przepisów obowiązujących aktów prawnych. W wielu przypadkach samo brzmienie słów, przy pomocy których sformułowany został

dany przepis, nie wystarcza dla ustalenia normy prawnej. Niezbędne staje się umiejscowienie tego przepisu w obowiązującym porządku prawnym oraz ustalenie jego celu. Podmiot dokonujący wykładni prawa, zwłaszcza w procesie stosowania prawa, przechodzi więc niejednokrotnie w sposób automatyczny, nie zawsze zdając sobie z tego sprawę, z wykładni językowej do wykładni systemowej czy też celowościowej, jak również posługuje się określonymi wnioskowaniami prawniczymi (np. regułami inferencyjnymi, regułami kolizyjnymi). Doktryna, orzecznictwo, niekiedy prawodawca klasyfikują te ciągi działań, a przede wszystkim ustalają reguły postępowania zmierzające do odkodowania normy prawnej z przepisów zawartych w poszczególnych aktach normatywnych.

Kompleksowość wykładni prawa należy postrzegać obecnie w aspekcie wzrostu **dyskrecjonalności sądów**, a także, choć bez wątpienia w mniejszym stopniu, organów administracji. Oznacza to, najszerzej ujmując, wzrost swobody w rozstrzyganiu określonej sprawy podatkowej. Swoboda ta nie może być jednak w żadnym wypadku utożsamiana z dowolnością rozstrzygania, co byłoby szczególnie niebezpieczne w prawie podatkowym. Należy ją postrzegać natomiast w znacznym rozszerzeniu **pola interpretacji**. Powinna być ona bowiem dokonywana w zgodzie z Konstytucją oraz prawem unijnym. Powoduje to konieczność dokonywania wykładni określonych przepisów prawa podatkowego przy uwzględnieniu zasad konstytucyjnych oraz zasad ogólnych prawa unijnego, co nie tylko zwiększa elastyczność stosowania prawa, lecz także rozszerza możliwości wyboru pomiędzy różnymi z możliwych rozstrzygnięć, tak aby były one najbliżej wartości, jakie legły u podstaw zasad konstytucyjnych oraz zasad prawa unijnego. Chodzi przede wszystkim o te z nich, które dotyczą **gospodarki oraz ochrony praw jednostki**. Interpretacja w kontekście zasad konstytucyjnych oraz ogólnych zasad prawa unijnego stanowi także istotną przesłankę jednolitości stosowania prawa podatkowego, tak gdy chodzi o prawo krajowe, jak i unijne, co ma zasadnicze znaczenie dla realizacji zasady sprawiedliwości podatkowej wyrażającej się w równości i powszechności opodatkowania.

Kompleksowość wykładni prawa podatkowego nie oznacza jednak, że można wykładnię językową oraz pozajęzykowe wykładnie prawa stawiać na jednej płaszczyźnie. Wykładnia językowa – jak słusznie przyjmuje się w orzecznictwie – jest w prawie podatkowym **podstawowym**, ale nie jedynym rodzajem wykładni niezbędnym do ustalenia treści przepisów tego prawa (wyr. NSA w Warszawie z 14.3.1994 r., III SA 1651/93, POP 1996, z. 1, s. 16). W przypadku jednak kiedy wykładnia językowa pozwala na jednoznaczne ustalenie normy prawnej na podstawie obowiązu-

jących przepisów, niedopuszczalne jest „poprawianie" lub „korygowanie" treści aktu prawnego poprzez wykładnię systemową lub celowościową (wyr. NSA w Poznaniu z 15.5.1997 r., I SA/Po 936/96, Wspólnota 1997, Nr 43, s. 26; wyr. NSA we Wrocławiu z 29.6.1998 r., I SA/Wr 1676/96, niepubl.; wyr. SN z 18.11.1993 r., III ARN 68/93, POP 1997, z. 1, s. 22; wyr. SN z 20.4.1995 r., III AZP 8/95, OSNP 1995, Nr 17, poz. 211).

Wykładnia językowa w prawie podatkowym ma inny charakter niż wykładnia systemowa i celowościowa, co powoduje, że są to dwa rodzaje jakościowo różnych, a więc niepoddających się jednolitej klasyfikacji, wykładni prawa. Będzie to, z jednej strony, **wykładnia językowa**, a z drugiej – **wykładnia systemowa i celowościowa**. Te dwie ostatnie służą interpretacji prawa podatkowego **jedynie w granicach zakreślonych przez wykładnię językową**. Obciążenia podatkowe kształtowane są bowiem, według Konstytucji RP, przez **ustawodawcę**, a nie przez administrację i sądy. Ustalając jednak znaczenie słów, za pomocą których sformułowano dany przepis, nie można w żadnym przypadku ograniczać się tylko do samego ich brzmienia. Konieczne jest poszukiwanie możliwego sensu słów, co wymaga niejednokrotnie odwoływania się do zasad konstytucyjnych oraz zasad ogólnych prawa unijnego.

§ 4. Wykładnia systemowa prawa podatkowego

I. Pojęcie wykładni systemowej

189 Wykładnia językowa stanowi niejednokrotnie tylko punkt wyjścia w procesie interpretacji prawa podatkowego. Często bowiem samo brzmienie słów aktów prawnych nie jest wystarczające dla określenia możliwego sensu tych słów niezbędnego przy ustalaniu norm prawnych zakodowanych w przepisach tych aktów. W tym celu konieczne staje się także ustalenie miejsca przepisu prawnego w systemie prawa, czyli dokonanie wykładni systemowej, a także ustalenie jego znaczenia z punktu widzenia wykładni funkcjonalnej.

Wykładnia systemowa polega na ustaleniu znaczenia przepisu ze względu na system prawa, do którego należy – poszczególne przepisy są interpretowane we wzajemnym ich związku z całością danego systemu, co powoduje, że ich treść determinowana jest normatywną zawartością systemu prawa. Wykładnia ta ma złożony charakter. Występują w niej bowiem zarówno elementy statyczne, jak i dynamiczne. Wynika to przede wszystkim z dwóch rodzajów relacji systemowych – miejsca w systemie prawa

interpretowanego przepisu oraz aksjologii systemu prawnego znajdującej swój najpełniejszy wyraz w zasadach prawa. Istotne znaczenie, z punktu widzenia **dynamicznej wykładni** prawa, ma dokonywanie jego interpretacji zgodnie z zasadami prawa, zważywszy na częste odnoszenie zasad do zmieniającego się otoczenia prawnego, zwłaszcza zaś otoczenia konstytucyjnego. Relacje systemowe dotyczące miejsca interpretowanych przepisów w systemie prawa wiążą się natomiast w znacznym stopniu z elementami **statycznymi wykładni**, choć oczywiście nie można tu wykluczyć także jej elementów dynamicznych. W przypadku wykładni operatywnej, występującej w procesie stosowania prawa, istotne jest ustalenie podstaw prawnych rozstrzygnięcia określonej sprawy – wydania decyzji podatkowej, wyroku sądowego lub też dokonania obliczenia podatku lub jego samoobliczenia. Chodzi tu w gruncie rzeczy o wspominane już pole interpretacji prawa podatkowego oraz związane z nim reguły systemowe, których w przypadku prawa podatkowego, jako prawa ingerencyjnego, należy poszukiwać przede wszystkim w samych przepisach prawnych, przy mniejszej roli elementów pozasystemowych i kryteriów pozaprawnych.

190 Od momentu wejścia Polski do Unii Europejskiej należy uwzględniać w wykładni systemowej nie tylko polski system prawa i związane z nim zasady, lecz cały system jaki obowiązuje na obszarze Polski wraz z jego zasadami, a więc prawo wewnętrzne, prawo unijne i międzynarodowe prawo publiczne. Polska bowiem, jak już pisano, stając się państwem członkowskim Unii Europejskiej, zostaje związana dotychczasowym prawem unijnym, tj. prawem pierwotnym, zasadami prawa unijnego (wspólnotowego), prawem wtórnym i wykładnią prawa unijnego (głównie wykładnią w orzecznictwie TSUE), jak i przyszłym prawem unijnym. W efekcie wewnętrzny (krajowy) system prawa zostaje w sposób różnorodny powiązany z prawem unijnym, w tym także w sposób pośredni (poprzez prawo unijne) z prawem wewnętrznym poszczególnych państw wchodzących w skład Unii Europejskiej. Zarówno prawo wewnętrzne, jak i prawo unijne działają na tym samym terytorium. Postulat tworzenia i interpretacji prawa, zgodnie z zasadami spójności i zupełności jego systemu, należałoby zatem rozszerzyć z systemu prawa wewnętrznego na cały porządek prawny funkcjonujący na obszarze danego państwa Unii Europejskiej, a więc prawo wewnętrzne, prawo unijne i oczywiście prawo międzynarodowe. Tylko w ten sposób można uniknąć dyskusji o charakterze wartościującym na temat wzajemnych relacji pomiędzy prawem wewnętrznym, a prawem unijnym i skoncentrować się na praktycznych aspektach rozwiązywania konfliktów pomiędzy prawem unijnym a prawem suwerennych państw tworzących Unię Europejską.

Nie ulega wątpliwości, iż z chwilą wejścia Polski do Unii Europejskiej wzrasta rola wykładni systemowej w związku z rozszerzeniem o prawo unijne porządku prawnego funkcjonującego na obszarze Polski. Chodzi jednak nie tylko o te akty prawa unijnego, które dotyczą podatków i są bezpośrednio wprowadzane do polskiego systemu, jak rozporządzenia (które jednak w niewielkim stopniu odnoszą się do prawa podatkowego) oraz dyrektywy jako instrumenty harmonizacji prawa podatkowego (głównie w zakresie podatków pośrednich), co do których na Polsce, jako państwie Unii Europejskiej, ciąży obowiązek pełnego i terminowego transponowania ich postanowień do prawa krajowego. W wykładni systemowej prawa podatkowego dokonywanej w zgodzie z prawem unijnym należy także uwzględnić te postanowienia prawa unijnego – pierwotnego i wtórnego – które odnoszą się do **praw i wolności jednostki oraz szeroko rozumianej problematyki gospodarczej**. Chodzi zwłaszcza o postanowienia wersji skonsolidowanej Traktatu o Unii Europejskiej, Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej oraz Traktatu o przystąpieniu Polski do Unii Europejskiej. Przykładowo wskazać można na omówioną już (zob. *Nb. 147*) treść art. 3 ust. 3 wersji skonsolidowanej Traktatu o Unii Europejskiej, odnoszącą się do ustanowienia rynku wewnętrznego oraz działań na rzecz wzrostu gospodarczego, stabilizacji cen i pełnego zatrudnienia. Postanowienia te, choć nie odnoszą się bezpośrednio do prawa podatkowego, powinny być brane pod uwagę w przypadku dokonywania wykładni systemowej prawa podatkowego, zwłaszcza wykładni w zgodzie z prawem unijnym.

Analiza orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości, zwłaszcza gdy chodzi o orzecznictwo prejudycjalne, wskazuje jednoznacznie, iż przyjęta została linia orzecznicza, zgodnie z którą prawa podstawowe powinno się interpretować rozszerzająco, zaś wyjątki od tych praw zawężająco. Wszystkie zatem wyjątki od podstawowych swobód określonych w prawie unijnym podlegają zwężającej (restrykcyjnej) wykładni. Zarówno podstawowe swobody, jak i wyjątki od nich ustalone są w traktatach Unii. Swobody podstawowe mają zapewnić wolny przepływ towarów, usług i kapitału, swobodny przepływ pracowników oraz wolność osiedlania się. Nie ulega wątpliwości, iż realizacja tych swobód nie jest możliwa bez odpowiedniej harmonizacji prawa podatkowego w ramach Unii Europejskiej oraz jego interpretacji w zgodzie z prawem unijnym, zwłaszcza zaś z postanowieniami tego prawa odnoszącymi się do swobód podstawowych.

191 Stosując wykładnię systemową, poszukuje się związków znaczeniowych przepisów prawa w dwóch niejako płaszczyznach – zewnętrznej i wewnętrznej. W pierwszym przypadku chodzi o umiejscowienie przepisów w ramach porządku prawnego, do którego należą – o dokonanie

ich interpretacji z uwzględnieniem systemu prawnego danego kraju i prawa unijnego. Chodzi zwłaszcza o hierarchię aktów prawnych określonego systemu prawa, rozpoczynając od Konstytucji, poprzez ustawy oraz podustawowe akty prawne, a także o stosunek prawa wewnętrznego do prawa unijnego i prawa międzynarodowego. Problematyka ta dotyczy przede wszystkim źródeł prawa. Można w tym miejscu odesłać do rozważań, zawartych w poprzednim rozdziale, z pewnym uzupełnieniem o problemy związane ze znaczeniem norm konstytucyjnych w systemowej wykładni prawa podatkowego.

Wykładnia prawa pozostaje w zgodzie z obowiązującym porządkiem **192**
prawnym, gdy jest **zgodna z Konstytucją RP**. Dla zachowania zgodności wykładni prawa z obowiązującym porządkiem prawnym konieczne jest również dokonywanie wykładni **zgodnie z prawem unijnym**. Jest to niezbędne ze względu na jednolitość systemu prawa funkcjonującego na terytorium Polski. Ustalony sens normy prawnej nie może bowiem być sprzeczny z konstytucyjnym porządkiem prawnym oraz prawem unijnym. W ten sposób wykładnia prawa nabiera pewnych elementów wykładni obiektywnej, dynamicznej, odnosząc interpretowane prawo do woli współczesnego normodawcy, której wyrazem są bez wątpienia normy konstytucyjne i prawo unijne.

Istotną rolę w procesie stosowania prawa podatkowego w zgodzie z Konstytucją i prawem unijnym odgrywają zwłaszcza te orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego i Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości, w których sądy te, jako sądy prawa, przyjmują określoną interpretację odpowiednio prawa wewnętrznego i prawa unijnego, aby badany przepis można było uznać za zgodny z prawem wewnętrznym lub prawem unijnym. Z tego punktu widzenia za bardzo ważne w aspekcie jedności i spójności systemu prawa należy uznać te orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego, w których potwierdza on prawidłowość interpretacji prawa dokonywanej przez Sąd Najwyższy lub Naczelny Sąd Administracyjny, a także właściwe jego rozumienie przez doktrynę. Charakterystyczne jest tu postanowienie TK z 3.7.2002 r. (Ts 144/01, OTK-B 2002, Nr 3, poz. 209), w którym przyjęto, iż ustalając normatywną treść zaskarżonego przepisu, nie można tego czynić w oderwaniu od sposobu jego wykładni dokonywanej przez sądy, zaś jednolite rozumienie tego przepisu w judykaturze uzasadnia przyjęcie takiego stanowiska za punkt wyjścia w ocenie jego konstytucyjności. W innym postanowieniu TK z 4.12.2000 r. (SK 10/99, OTK 2000, Nr 8, poz. 300) Trybunał stwierdził, iż jeżeli jednolita i konsekwentna praktyka stosowania prawa w sposób bezsporny ustaliła wykładnię danego przepisu, a jednocześnie przyjęta interpretacja nie jest

kwestionowana przez przedstawicieli doktryny, to przedmiotem kontroli konstytucyjności jest norma prawna dekodowana z danego przepisu zgodnie z ustaloną praktyką. Rzeczywista treść przepisów prawnych, jak słusznie przyjmował TK w wielu wyrokach (np. w wyr. z 3.10.2000 r., K 33/99, OTK 2000, Nr 6, poz. 188), **formułuje się dopiero w procesie ich stosowania**. Orzeczenie o zgodności przepisu z Konstytucją oznacza bowiem – według innego orzeczenia TK (wyr. z 8.5.2000 r., SK 22/99, OTK 2000, Nr 4, poz. 107) – przypisanie atrybutu konstytucyjności **nie pewnej jednostce redakcyjnej bez względu na jej treść, lecz określonej treści normatywnej zawartej w tym przepisie, ustalonej w wyniku interpretacji**.

Szukanie sensu ustawy podatkowej powinno być każdorazowo zorientowane na jej zgodność z Konstytucją i prawem unijnym. Trudności powstają jednak, gdy podmiot stosujący prawo stwierdzi, że przyjęte przez niego rozumienie normy prawnej wyprowadzonej z interpretowanego przepisu, pozostając w zgodzie z językowym sensem normy, z wyraźnie określoną wolą prawodawcy, jest jednocześnie sprzeczne z Konstytucją lub prawem unijnym. Innymi słowy, chodzi o granice wykładni pod kątem zgodności prawa z Konstytucją i prawem unijnym, o to, czy poprzez tego rodzaju wykładnię można „korygować" lub „poprawiać" ustawy podatkowe, dokonywać ich rewizji. Należy przyjąć, że taką granicą dla podmiotu dokonującego wykładni jest możliwy sens słów ustaw podatkowych, poza który nie może wychodzić żadna wykładnia, a więc także wykładnia systemowa. Oczywiście niezgodność ustawy podatkowej z Konstytucją powinna być usunięta, ale nie w procesie wykładni prawa, lecz w procesie badania konstytucyjności ustaw przez specjalnie do tego powołane sądy (Trybunał Konstytucyjny), zaś w przypadku prawa unijnego, jak już pisano, należy wystąpić do TSUE z pytaniem prejudycjalnym dotyczącym interpretacji prawa unijnego. Dokonując wykładni systemowej prawa podatkowego w aspekcie jego konstytucyjności i zgodności z prawem unijnym, należy zatem kierować się zasadą, iż normy prawne wyprowadzone z przepisów poszczególnych ustaw powinny być w pierwszym rzędzie **zgodne z rezultatami wykładni językowej**, a w każdym razie nie pozostawać w sprzeczności z możliwym sensem słów tych ustaw. Można przyjąć, że wykładnia systemowa powinna wychodzić z założenia zgodności ustaw podatkowych z Konstytucją oraz prawem unijnym i zmierzać do takiej interpretacji jej przepisów, która pozwala na ich zachowanie w systemie prawa lub też zastosowanie prawa unijnego, jednak tylko w granicach, w jakich pozostaje to w zgodzie z możliwym sensem słów ustaw podatkowych. Usunięcie z systemu prawa norm pozostających w sprzeczności z Konstytucją następuje poza procesem wykładni, zaś rozstrzygnięcie wątpliwości

co do treści przepisów prawa unijnego dokonywane jest przez organy Unii Europejskiej. Ważną rolę odgrywa tu jednak sama wykładnia, która może ujawnić tego rodzaju sprzeczność, dając tym samym sygnały do uruchomienia postępowania zmierzającego do wyeliminowania z systemu prawa w ogóle, a prawa podatkowego w szczególności, tych norm ustaw podatkowych lub podustawowych aktów prawnych, które są sprzeczne z Konstytucją, lub też zasygnalizowanie prawodawcy krajowemu sprzeczności między normami prawa wewnętrznego a normami prawa unijnego.

Przedstawione stanowisko potwierdza w pełni orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego. Wskazywał on wielokrotnie na priorytetowe znaczenie wykładni językowej w prawie podatkowym, zwłaszcza zaś gdy chodzi o ustalenie granic opodatkowania. W szczególności, według Trybunału, interpretacja rozszerzająca obowiązek podatkowy poza granice zakreślone w ustawie jest niezgodna z pojęciem demokratycznego państwa prawnego (uchw. TK z 26.4.1994 r., W 11/93, OTK 1994, Nr 1, poz. 22), zaś zachowanie przepisów w systemie prawa jest możliwe tylko w granicach możliwego sensu słów ustaw podatkowych, a usunięcie z tego systemu norm sprzecznych z Konstytucją odbywa się już poza procesem wykładni (uchw. z 26.3.1966 r., W 13/95, OTK 1996, Nr 2, poz. 12). Odnosząc się do wykładni pozajęzykowych, Trybunał stwierdził, że nie jest dopuszczalne przyjęcie swoistych wyników wykładni funkcjonalnej w tych przypadkach, gdy wykładnia językowa prowadzi do jednoznaczności tekstu prawnego (wyr. z 28.6.2000 r., K 25/99, OTK 2000, Nr 5, poz. 141).

Trybunał często przyjmował, iż jeżeli **językowe sformułowanie danego przepisu** pozwala na ustalenie takiego jego rozumienia , które prowadzi do uznania, że jest on zgodny z Konstytucją, to nie ma bezwzględnej konieczności orzekania, że przepis taki jest niezgodny z Konstytucją; zastosowaniu **techniki wykładni ustawy w zgodzie z Konstytucją** należy przyznać pierwszeństwo, bo koresponduje ono **z domniemaniem konstytucyjności ustaw** (wyr. z 28.4.1999 r., K 3/99, OTK 1999, Nr 4, poz. 73; wyr. z 15.9.1999 r., K 11/99, OTK 1999, Nr 6, poz. 116; wyr. z 5.1.1999 r., K 27/98, OTK 1999, Nr 1, poz. 1). Według Trybunału są jednak granice posługiwania się tą techniką, zwłaszcza gdy praktyka stosowania ustawy narusza podstawowe prawa i wolności jednostki, co nakazuje w takiej sytuacji orzeczenie niekonstytucyjności ustawy, bo ustawa sformułowana w sposób na tyle niepełny lub nieprecyzyjny, że pozwala na nadawanie jej praktycznego kształtu kolidującego z Konstytucją, nie odpowiada konstytucyjnym wymogom stanowienia prawa (wyr. z 12.1.2000 r., P 11/98, OTK 2000, Nr 1, poz. 3; podobnie wyr. z 19.2.2003 r., P 11/02, OTK-A 2003, Nr 2, poz. 12). Zasada wykładni ustaw w zgodzie z Konsty-

tucją nie może poza tym **prowadzić do podważenia jednoznacznego rezultatu wykładni językowej** (post. z 5.11.2001 r., T 33/01, OTK-B 2002, Nr 1, poz. 47).

II. Zewnętrzna wykładnia systemowa prawa podatkowego

193 Zewnętrzna wykładnia systemowa prawa podatkowego obejmuje także interpretację tego prawa w powiązaniu z normami prawa należącymi do innych gałęzi, zwłaszcza zaś prawa administracyjnego oraz prawa cywilnego, a nawet szerzej prawa prywatnego. Związki pomiędzy tymi gałęziami a prawem podatkowym były już przedstawione, co pozwala na odesłanie do odpowiednich fragmentów pracy. Podkreślenia wymaga jednak bardzo istotne znaczenie dla interpretacji prawa podatkowego właściwego ustalenia jego powiązań z prawem cywilnym. Najpełniej widoczne są one w przypadku wykładni językowej oraz wykładni systemowej.

Rola zewnętrznej wykładni systemowej dostrzegana jest również w orzecznictwie. W wyroku z 13.8.2013 r. (II FSK 2366/11) NSA, wychodząc od względnej autonomii prawa podatkowego, słusznie przyjął, że przy braku danego pojęcia w ustawie podatkowej, należy poszukiwać go w całym porządku prawnym, stosując zewnętrzną wykładnię systemową przed wykładnią celowościową (POP 2013, z. 6, s. 556 i n.).

Zewnętrzna wykładnia prawa podatkowego obejmuje także wzajemne relacje pomiędzy prawem wewnętrznym a prawem unijnym, co także zostało już przedstawione w *Nb. 148*.

III. Wewnętrzna wykładnia systemowa prawa podatkowego

194 Wewnętrzna wykładnia systemowa prawa podatkowego dotyczy powiązania między przepisami tego prawa – **powiązania wewnątrzgałęziowego**. Chodzi o związki znaczeniowe przepisów prawa podatkowego znajdujących się w różnych aktach prawnych, jak również ich związki w ramach danego rodzaju aktu prawnego.

Na system podatkowy składają się, jak wiadomo, dwie grupy aktów prawnych – akty tworzące ogólne prawo podatkowe oraz akty zawierające konstrukcje określonych rodzajów podatków. Wykładnia prawa podatkowego zmierza nie tylko do odkodowania normy prawnej poprzez analizę miejsca danego przepisu w poszczególnych ustawach podatkowych, lecz także powinna uwzględniać regulacje tworzące ogólne prawo podatkowe.

195 Ustawy podatkowe normujące poszczególne podatki określają, kiedy i w jakich okolicznościach powstaje obowiązek podatkowy oraz wynika-

jące z niego świadczenie pieniężne. Zanim jednak dojdzie do realizacji tego świadczenia, podmiot objęty obowiązkiem podatkowym obarczony jest często wieloma obowiązkami prawnymi. Są to najczęściej obowiązki proceduralne, związane jednak bardzo silnie z prawem materialnym. Dlatego też jednym z warunków właściwej interpretacji prawa podatkowego jest rozpatrywanie jego przepisów w ich wzajemnym związku, po to, aby można było odkodować normy prawne występujące w szczegółowym prawie podatkowym nie tylko z punktu widzenia samego świadczenia podatkowego, lecz także w aspekcie obowiązków proceduralnych.

IV. Zakres wykładni systemowej

196 Wykładnia systemowa, obejmując swym zakresem cały system prawa podatkowego, nie dotyczy związków pomiędzy przepisami ustaw podatkowych, regulujących określone podatki, lecz **związków pomiędzy przepisami ogólnego i szczegółowego prawa podatkowego**.

Istotne znaczenie dla wykładni prawa podatkowego ma zamieszczenie w ustawach normujących ogólne prawo podatkowe przepisów ustalających podstawowe pojęcia prawa podatkowego, określających zasady tego prawa, zwłaszcza zaś dotyczące sytuacji prawnej podatnika, uprawnień i obowiązków administracji, a przede wszystkim regulujących podstawowe założenia stosowania prawa podatkowego.

197 Wykładnia systemowa prawa podatkowego obejmuje swym zakresem również **systematykę wewnętrzną danego aktu**. Stosując tę wykładnię, dokonuje się zestawienia różnych przepisów określonego aktu prawnego w celu ustalenia znaczenia jednego z nich. Interpretacja prawa zmierza tutaj do ustalenia normy prawnej ze względu na systematykę aktu prawnego, miejsce danych przepisów w tym akcie, ich wzajemne powiązania. Przyjmuje się przy tym założenie, że przepisy prawne zostały zgrupowane w działy, części, rozdziały, artykuły, paragrafy, punkty itp. według jakichś jednolitych zasad techniki legislacyjnej. Stosując tę wykładnię, szuka się zatem sensu poszczególnych określeń zawartych w danym akcie na tle całości jego konstrukcji, przy przyjęciu, że granicą wykładni jest to, co prawodawca jako elementy konstrukcyjne zastosował w akcie prawnym.

198 Struktura wewnętrzna aktów prawnych regulujących poszczególne podatki jest dość jednolita, co wynika przede wszystkim z sięgania przez normodawcę z reguły do przyjętych powszechnie elementów techniki podatkowej, tworzących konstrukcje podatków. Do najczęściej stosowanych elementów należą: podmiot podatku, przedmiot podatku, podstawa opodatkowania, ulgi i zwolnienia oraz stawka podatkowa (omówione bliżej

w *Nb. 67–78*). Regulacja prawna tych elementów wypełnia treść danej ustawy podatkowej.

Elementy konstrukcji prawnej podatku stanowią części składowe pewnej normatywnej całości. Są one ze sobą dość wyraźnie powiązane w zamkniętą całość. Przedmiot podatku jak wiadomo związany jest bardzo silnie z jego podmiotem, zaś podstawa opodatkowania, poprzez jej związki z przedmiotem, ma również wyraźne powiązania z podmiotem podatku, a także ze stawką podatkową. Jeżeli jeszcze dołączyć do tego konstrukcję ulg i zwolnień (podmiotowych lub przedmiotowych), to można przyjąć, że na normatywną konstrukcję podatku składa się swego rodzaju system różnorodnych elementów ściśle ze sobą powiązanych. Tworzą one jednocześnie dość wyraźnie zarysowaną systematykę wewnętrzną podatkowego aktu prawnego, której formalnym wyrazem jest grupowanie poszczególnych jego przepisów w artykuły, ustępy, punkty czy też rozdziały lub części.

Systematyka wewnętrzna podatkowych aktów normatywnych to nie tylko problem prawniczej estetyki czy skrupulatności, lecz bardzo ważny warunek właściwej wykładni prawa, możliwości określenia trzech najbardziej istotnych elementów hipotezy i dyspozycji norm tego prawa – elementów znajdujących się w przepisach konstruujących stronę podmiotową i przedmiotową opodatkowania oraz stawkę podatkową. **Łączna interpretacja** przepisów określających te elementy podatku pozwala ustalić kto, w jakiej sytuacji i w jakiej wysokości powinien być obciążony świadczeniami podatkowymi. Zwłaszcza istotne znaczenie ma określenie w normach prawnych regulujących dany podatek **powiązań osobowych i rzeczowych** (o czym pisano już w *Nb. 71*). Sposób połączenia tych elementów konstrukcyjnych decyduje niejednokrotnie o samym opodatkowaniu lub też o rodzaju podatku. Przykładem może być swoista „konkurencja" w polskim systemie podatkowym pomiędzy podatkiem od towarów i usług (podatkiem obrotowym) a podatkiem od czynności cywilnoprawnych. Generalną zasadą jest, że podatek obrotowy obciąża podmioty wykonujące czynności podlegające opodatkowaniu (przedmiot podatku) związane z działalnością gospodarczą. W najszerszym ujęciu można przyjąć, iż działalnością gospodarczą, w rozumieniu przepisów VATU, jest wszelka działalność producentów, handlowców lub usługodawców, a także działalność osób wykonujących wolne zawody, obejmująca czynności polegające na wykorzystywaniu towarów lub wartości niematerialnych i prawnych w sposób ciągły dla celów zarobkowych – zawodowe świadczenie rzeczy lub usług. Natomiast podatek od czynności cywilnoprawnych obejmuje swym zakresem pozostałe przypadki dokonywania obrotu, a więc sytuacje, gdy obrót nie ma charakteru zawodowego. Przykłady te wyraź-

nie wskazują na zasadnicze znaczenie powiązań systemowych podmiotu i przedmiotu dla interpretacji prawa podatkowego. Wyprowadzanie norm prawnych z przepisów tworzących konstrukcję podmiotu i przedmiotu podatku, bez należytego przykładania uwagi do normatywnego określenia związków tych elementów, prowadzi niejednokrotnie do niewłaściwego ustalenia norm prawnych regulujących zakres podmiotowy i przedmiotowy opodatkowania.

199 Wykładnia systemowa aktów prawnych regulujących dany podatek dotyczy nie tylko jego konstrukcji, lecz obejmuje także przepisy przejściowe i wprowadzające. Jednym z najbardziej istotnych problemów jest zamieszczenie w akcie prawnym odpowiednich przepisów przejściowych i wprowadzających, niezbędnych z konstytucyjnego punktu widzenia. Trybunał Konstytucyjny występuje bowiem nie tylko w roli „negatywnego prawodawcy", eliminując z porządku prawnego przepisy niezgodne z Konstytucją. Niekiedy nakazuje on wprowadzenie przepisów, które są niezbędne dla uznania zgodności prawa podatkowego z Konstytucją, gdyż „niepełność" regulacji powoduje brak treści koniecznej z konstytucyjnego punktu widzenia (np. nakaz wprowadzenia przepisów przejściowych w sytuacji, gdy nie zostały zachowane prawa słusznie nabyte lub interesy w toku).

Ścisły związek z konstytucyjnością norm prawa podatkowego ma również takie skonstruowanie przepisów przejściowych i wprowadzających, aby zawierały one odpowiednie *vacatio legis*, pozwalające podatnikowi na dostosowanie swojej działalności do nowych regulacji prawnych, a przede wszystkim, aby przepisy te nie dopuszczały do wstecznego działania prawa podatkowego. Zagadnienie wstecznego działania tego prawa wymaga jednak pewnego uporządkowania.

V. Wsteczne działanie prawa podatkowego

200 Wsteczne działanie prawa podatkowego, tak jak w przypadku innych gałęzi prawa, ma miejsce wówczas, gdy ustawa odmiennie reguluje przeszłość z przynależnym jej stanem faktycznym w stosunku do okresu przed jej wejściem w życie. W uproszczeniu można przyjąć, że są to regulacje, których skutki prawne rozciągane są na okres przed ich wejściem w życie. Jednak w prawie podatkowym – w przypadku tzw. otwartych stanów faktycznych – podatkowoprawne stany faktyczne dotyczą zdarzeń lub działań, jakie mają miejsce w pewnym przedziale czasowym (np. opodatkowanie rocznych dochodów lub zysków). W związku z tym można przyjąć, że współczesny podatkowoprawny stan faktyczny nie jest jeszcze stanem zamkniętym, a jego urzeczywistnianie rozpoczęło się przed wydaniem no-

wych przepisów, ale jeszcze nie zostało zakończone (np. podwyższenie stawek podatkowych w podatku dochodowym w trakcie roku podatkowego). W tego rodzaju sytuacji nie można w sposób jednoznaczny stwierdzić, że ma się tu do czynienia ze wstecznym działaniem prawa podatkowego, skoro podatkowoprawny stan faktyczny jest stanem otwartym. Wydaje się, że takim regulacjom można zarzucić nie tyle niezgodność z zasadą niedziałania prawa wstecz, co raczej ich sprzeczności z konstytucyjną zasadą państwa prawnego, której wyrazem jest między innymi zasada zaufania podatników do państwa oraz stanowionego w nim prawa, a także konstytucyjna zasada ochrony własności. Zmiana otwartego stanu faktycznego w trakcie roku podatkowego ogranicza bowiem zaufanie podatników do systemu prawa, a także znacznie utrudnia planowanie gospodarcze oraz możliwości swobodnego kształtowania przez jednostkę jej stosunków majątkowych.

Dotychczasowe rozważania upoważniają do postawienia pytania, czy wykładnię systemową należy traktować jako pomocniczy środek interpretacji prawa, czy też jest to wykładnia równorzędna w stosunku do innych rodzajów wykładni prawa. Zagadnienie to budzi kontrowersje w nauce prawa. Na gruncie prawa podatkowego chodzi o to, czy w każdym przypadku interpretacji tego prawa należy sięgać do tej wykładni, czy też tylko wówczas, gdy inne metody wykładni prawa nie dają zadowalających wyników.

Związek prawa podatkowego z innymi gałęziami prawa wymaga interpretacji uwzględniającej cały system prawa, zwłaszcza zaś jego związki z Konstytucją i prawem unijnym, a także z prawem cywilnym. Bardzo wyraźne powiązania norm ogólnego prawa podatkowego z normami regulującymi poszczególne podatki, zwłaszcza zaś splatanie się norm materialnoprawnych z proceduralnymi, w stopniu rzadko spotykanym w innych gałęziach prawa, a także bardzo ścisłe powiązanie między sobą norm prawnych tworzących konstrukcję określonych podatków wskazują na poważną rolę systemowej wykładni prawa podatkowego, co upoważnia do traktowania jej na równi z innymi rodzajami wykładni tego prawa.

§ 5. Wykładnia celowościowa prawa podatkowego

I. Pojęcie „wykładni celowościowej”

201 Wykładnia celowościowa stanowi jeden z rodzajów wykładni funkcjonalnej. W wykładni funkcjonalnej występują zarówno argumenty celowościowe, jak również funkcjonalne i aksjologiczne. Biorąc pod uwagę, że

interpretator powołuje się tu na rozmaite cele, można niekiedy sprowadzić, przy szerokim rozumieniu celu, wykładnię funkcjonalną do wykładni celowościowej.

Termin „wykładnia celowościowa" stosowany jest powszechnie w innych krajach niż Polska, gdzie uznaje się ją tylko za jeden z rodzajów wykładni funkcjonalnej. Z tego też względu, biorąc pod uwagę, iż rozważania niniejsze dotyczą także prawa unijnego, używany tu będzie termin „wykładnia celowościowa" w szerokim jego znaczeniu. Dodatkowym argumentem za takim rozumieniem wykładni celowościowej jest, iż w przypadku prawa podatkowego, jako prawa ingerencyjnego, wykładnia funkcjonalna sprowadza się w zasadzie do wykładni celowościowej, i to wykładni nawiązującej jednoznacznie do zamiarów prawodawcy ujawnionych w tekście prawnym. Dotyczy to zwłaszcza unijnego prawa podatkowego, w którym dominują dyrektywy z charakterystycznym dla nich wyraźnym określeniem celu, jaki powinien być osiągnięty poprzez harmonizację prawa krajowego z prawem unijnym.

202 Wykładnia aktu prawnego ma miejsce w mniej lub bardziej odległym czasie od jego wejścia w życie. W tej sytuacji, samo brzmienie słów tego aktu nie jest często wystarczające dla określenia jego *ratio legis* i ustalenia sensu jego przepisów. Konieczne jest także poszukiwanie jego celu, zwłaszcza celu ustawy, sensu, jaki zawierają jej przepisy w nowym „otoczeniu" prawnym, analizowanie jej z punktu widzenia **potrzeb współczesnych**. Wejście w życie ustawy powoduje bowiem, że jej normy uniezależniają w znacznej mierze swój sens od twórców ustawy. Sens przepisów określany jest przede wszystkim przez jej cel. Wykładnia celowościowa (teleologiczna) szuka zatem **obiektywnego celu** (*telos*) ustawy. Jest to wykładnia obiektywna – szukająca woli współczesnego prawodawcy, w której zasadniczą rolę odgrywają elementy **dynamiczne**, związane także, jak już wspominano, z samym rozwojem języka. Dotyczy to zwłaszcza sytuacji, gdy sformułowania przepisów prawnych mają charakter oceniający (uzasadniony interes strony, interes państwa, przypadek gospodarczo i społecznie uzasadniony).

Wykładnia celowościowa w prawie podatkowym zyskała na znaczeniu po wejściu do Unii Europejskiej. Różni się ona dość istotnie od tradycyjnej wykładni celowościowej prawa wewnętrznego. Wynika to w znacznej mierze z rodzajów aktów prawa unijnego dotyczących prawa podatkowego. Są to, jak już pisano, w zasadzie dyrektywy, a więc akty, które wiążą państwa członkowskie, gdy chodzi o zamierzony cel, pozostawiając im jednak wybór form i metod włączenia dyrektywy w krajowy porządek prawny. Istotne jest zatem, w procesie interpretacji prawa podatkowego, ustalenie

ratio legis dyrektywy. Czyni to zarówno krajowy interpretator, jak i ETS (obecnie TSUE). W pierwszym przypadku realizowane to jest w drodze wykładni prawa krajowego w zgodzie z prawem unijnym, zwłaszcza zaś – w przypadku konfliktu pomiędzy prawem krajowym a dyrektywą – przy przyjęciu pierwszeństwa prawa unijnego. Trybunał natomiast, rozpatrując pytanie wstępne sądu krajowego, koncentruje się w istotnym stopniu na celu określonym w danej dyrektywie.

W prawie unijnym cel regulacji prawnej, zwłaszcza w przypadku dyrektyw, jest wyraźnie w nich określony, a jego realizacja stanowi warunek wykonania obowiązku nałożonego przez to prawo na państwo należące do Unii Europejskiej. Cel regulacji prawnej ma tu jednoznacznie normatywny charakter, jest zobiektywizowany przez postanowienia tego prawa i nie zawiera w sobie – w takim stopniu jak w przypadku prawa krajowego – elementów ocennych i wartościujących. Wykładni celowościowej podatkowego prawa unijnego nie można sprowadzać, jak to w zasadzie ma miejsce w przypadku interpretacji prawa krajowego, jedynie do wykładni precyzującej rezultaty wykładni językowej. Należy ją bowiem stosować równocześnie z wykładnią językową. Można wręcz przyjąć, iż w wielu przypadkach określony normatywnie cel regulacji unijnej w preambule dyrektywy powoduje, iż wykładnia celowościowa staje się integralną częścią wykładni językowej oraz wykładni systemowej, wtapia się w nie niepostrzeżenie. Inaczej bowiem niż w przypadku prawa krajowego, cel regulacji prawnej jest tu w pełni zobiektywizowany normatywnie, uniezależniony od elementów ocennych i wartościujących, tak typowych dla klasycznej wykładni celowościowej występującej w przypadku stosowania prawa krajowego. Można również przyjąć, iż w przypadku gdy cele regulacji prawnej, wskazane w preambule dyrektywy, nie są w pełni realizowane w prawie krajowym, powoduje to szczególne skutki prawne, zarówno gdy chodzi o proces tworzenia prawa, jak i przede wszystkim proces jego stosowania.

Brak możliwości realizacji celu dyrektywy przez prawo krajowe należy uznać za brak prakseologicznej zgodności pomiędzy prawem krajowym i prawem unijnym, co powoduje kolizję norm prawa krajowego i unijnego usuwaną przez pierwszeństwo stosowania prawa unijnego. Inaczej jest w przypadku wykładni celowościowej prawa krajowego, którego treść nie jest determinowana prawem unijnym (np. większość regulacji prawnych w podatkach dochodowych).

Istotną rolę w wykładni celowościowej dokonywanej w zgodzie z prawem unijnym odgrywają **zasady ogólne prawa unijnego (wspólnotowego)**, zarówno zasady bezpośrednio określone w prawie pierwotnym, jak i zasady formułowane przez ETS. Stosowanie prawa przez organy krajo-

we wymaga bowiem uwzględnienia prawa unijnego w najszerszym jego rozumieniu, a na wykładnię prawa pada „cień wspólnotowy" (unijny) dotyczący nie tylko wszelkich przepisów funkcjonujących w państwie będącym członkiem Unii Europejskiej, lecz także sposobu ich interpretacji. Ważne z tego punktu widzenia jest przestrzeganie w procesie stosowania prawa zasad ogólnych prawa unijnego (wspólnotowego). Wymaga to niejednokrotnie rozpoczęcia procesu wykładni prawa podatkowego od generalnych założeń wynikających z prawa unijnego (np. zasady neutralności ekonomicznej i powszechności opodatkowania w przypadku interpretacji przepisów ustawy z 11.3.2004 r. o podatku od towarów i usług). Czyni to ETS, rozpoczynając wykładnię prawa z reguły od przyjęcia pewnych podstawowych wartości, na jakich oparte jest prawo unijne, w tym także formułowanych wcześniej w postaci zasad ogólnych.

Zasady ogólne prawa unijnego (wspólnotowego) formułowane przez ETS również spełniają istotną rolę w realizacji jednolitości stosowania prawa unijnego. Formułując te zasady Trybunał ma na względzie, aby prawo unijne wywierało takie same skutki w podobnych sytuacjach występujących na terenie poszczególnych państw należących do Unii Europejskiej. Zasada sprawiedliwości podatkowej przejawiająca się w równości i powszechności opodatkowania powinna być bowiem rozpatrywana nie tylko w płaszczyźnie prawa krajowego, lecz także unijnego, oczywiście w tych jego obszarach, które są objęte prawem unijnym. Możliwe jest to do osiągnięcia wówczas, gdy interpretacja prawa unijnego oparta jest na **zasadzie wykładni jednolitej**. Zapewnieniu takiej wykładni służą nie tylko pytania prejudycjalne kierowane przez sądy krajowe do Trybunału, lecz także posługiwanie się przez sądy krajowe – w przypadku niemożności ustalenia przepisu tylko na podstawie wykładni językowej – wykładnią celowościową oraz systemową. Dokonując wykładni, należy wybrać zatem taką interpretację, która najlepiej służy realizacji postanowień prawa unijnego, zaś – według ETS – w przypadku konieczności wyboru metody wykładni należy dać pierwszeństwo takiej wykładni, która zagwarantuje efektywność przepisów unijnych, co często prowadzi do posługiwania się wykładnią celowościową.

203 Wykładnia celowościowa, zwłaszcza wykładnia prawa krajowego, nie może być stosowana w oderwaniu od innych rodzajów wykładni, szczególnie zaś wykładni językowej i systemowej. Dużym niebezpieczeństwem w posługiwaniu się nią jest niekiedy zbyt daleko idąca swoboda podmiotu stosującego prawo w poszukiwaniu celu aktu prawnego, przy zależności celu od przyjętych przez ten podmiot wartości i ocen. Jest to zwłaszcza niebezpieczne w prawie podatkowym, gdzie przepisy powinny być tak

formułowane, aby brzmienie ich słów było jednoznaczne i by można było wyeliminować w procesie wykładni tego prawa elementy oceniające i wartościujące. Zbyt duża liczba tych elementów prowadzi do niebezpiecznej dla podatnika swobody podmiotu stosującego prawo, graniczącej nieraz z dowolnością jego postępowania. W szczególności organy administracji, a niekiedy nawet sądy, stosując wykładnię celowościową, mogą skłaniać się w stronę interesu fiskusa, zgodnie z zasadą *in dubio pro fisco*. Dokonywanie interpretacji prawa podatkowego bez posługiwania się elementami oceniającymi (wartościującymi) jest jednak w praktyce niemożliwe zwłaszcza wówczas, gdy dokonuje się interpretacji prawa podatkowego zgodnie z prawem unijnym.

Nie ulega wątpliwości, że brzmienie słów ustaw podatkowych powinno być wiązane z sensem i celem ich przepisów. Samo bowiem sformułowanie tych przepisów dokonywane jest z punktu widzenia celów, jakie mają realizować. W związku z tym wyodrębnia się niekiedy w krajowym prawie podatkowym trzy zasadnicze grupy norm prawnych – **normy celu fiskalnego, celu społecznego oraz normy upraszczające** (np. normy typizujące lub zawierające konstrukcje ryczałtu – materialnoprawne, proceduralne). Podmiot interpretujący prawo podatkowe powinien już w momencie dokonywania wykładni językowej – wiążąc brzmienie słów przepisów z ich sensem – określić, z jakiego rodzaju normą prawną ma do czynienia w danym przypadku. Chodzi zwłaszcza o sytuacje, gdy normy celu fiskalnego i socjalnego mogą pozostawać w stosunku do siebie w swego rodzaju konflikcie. Sprawa komplikuje się dodatkowo ze względu na to, że w jednym przepisie prawnym mogą być sformułowane zarówno normy celu fiskalnego, jak i społecznego.

204 Większość norm ustaw podatkowych to normy celu fiskalnego lub z motywami fiskalnymi. Służą one pokrywaniu publicznych potrzeb finansowych (budżetowych) i jako takie powinny być tworzone z uwzględnieniem zasady zdolności świadczenia, którą już szerzej przedstawiano w *Nb. 7–9*. Mogą one także wywoływać skutki gospodarcze lub społeczne związane z samym przesuwaniem środków pieniężnych od podatnika na rzecz Skarbu Państwa, ale nie to jest ich celem. Pewne komplikacje mogą natomiast wystąpić w przypadku norm celu społecznego (socjalnego). Generalnie można przyjąć, że normy te ukierunkowane są przede wszystkim na realizację polityki w dziedzinie nauki, kultury, ochrony zdrowia, zatrudnienia czy też inwestycji. Ich głównym celem jest **rozwój** określonych dziedzin życia gospodarczego i społecznego. Normy te tracą jednak na znaczeniu w państwach Unii Europejskiej ze względu na to, iż mogą one ograniczać funkcjonowanie jednolitego rynku oraz unii gospodarczej,

zwłaszcza zaś gdy chodzi o zbliżenie polityk gospodarczych państw członkowskich.

Istnieją jednak normy celu społecznego, które mają **ograniczać** pewne zjawiska życia społecznego. W tym przypadku następuje szczególne obciążenie podatkowe związane zwłaszcza ze spożywaniem alkoholu, tytoniu czy też degradacją środowiska naturalnego. Wymienione cele społeczne realizowane są poprzez cele fiskalne – zwiększanie ciężarów podatkowych – co powoduje zbieżność obu celów. Nieco inaczej jest jednak wówczas, gdy normy celu społecznego skierowane są na rozwój określonych obszarów życia społecznego, a więc przepisy prawne zawierające ulgi i zwolnienia podatkowe prowadzą oczywiście do ograniczania dochodów budżetowych. W tym przypadku, gdy nie zostanie w sposób właściwy rozpoznany cel regulacji prawnej, wykładnia prawa może doprowadzić do niezrealizowania założonego celu normy prawnej. Należy przy tym zwrócić uwagę, że „sprzyjające" normy celu społecznego ze swej istoty nie należą do prawa podatkowego, lecz materialnie są to normy prawa gospodarczego, prawa pracy (socjalnego), prawa ochrony środowiska czy też innych gałęzi prawa. Dlatego też w procesie interpretacji prawa podatkowego powinno się je rozpatrywać w kontekście szerzej uwzględnianego porządku prawnego, jako pewnego elementu gałęzi prawa, do którego w rzeczywistości przynależą, a więc zarówno w kontekście wykładni celowościowej, jak i wykładni systemowej, a także oczywiście wykładni językowej. Poważne znaczenie wykładni celowościowej w prawie podatkowym wynika także z przedmiotu regulacji prawnej, z faktu, że jego normy dotyczą zjawisk gospodarczych, które są także regulowane przez prawo cywilne, przy różnym celu regulacji obu tych gałęzi. **205**

Problematyka związków prawa podatkowego z prawem cywilnym ma szczególne znaczenie z punktu widzenia wykorzystywania treści czynności cywilnoprawnych do **unikania opodatkowania. Dla przeciwdziałania temu zjawisku prawodawca podatkowy wprowadza klauzulę ogólną przeciwko unikaniu opodatkowania.**

Klauzula ogólna mająca na celu przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania odgrywa współcześnie zasadniczą rolę nie tylko w prawie krajowym, lecz także w międzynarodowym prawie podatkowym i w prawie unijnym. Jej podstawowym celem jest ograniczenie występującej współcześnie w coraz większym natężeniu agresywnej optymalizacji podatkowej. Ma ona swoje głębokie uzasadnienie, zarówno w złożoności gospodarki, zwłaszcza w relacjach międzynarodowych, jak i braku możliwości odzwierciedlenia tej złożoności w języku właściwym dla prawa. W skomplikowanych związkach pomiędzy opodatkowaniem a gospodarką, o czym **206**

już pisano w rozdziale I niniejszego opracowania, często nie można w sposób precyzyjny i w pełni adekwatny wyrazić tych związków w języku właściwym dla prawa, tak aby w pełni pogodzić legalizm z adekwatnością normy prawnej w odniesieniu do dynamicznie zmieniającej się rzeczywistości gospodarczej. Rozpatrywana klauzula, przeżywająca obecnie swego rodzaju renesans (wprowadza się ją obecnie do wielu systemów podatkowych, w których dotychczas nie funkcjonowała), pozwala organowi stosującemu prawo określić konsekwencje zaistniałego podatkowoprawnego stanu faktycznego nie na podstawie jego formalnoprawnego obrazu, lecz w oparciu o treść ekonomiczną. Chodzi zatem o wyposażenie podmiotu publicznego w odpowiednie narzędzia prawne służące przeciwdziałaniu zjawisku obejścia prawa podatkowego w najszerszym jego rozumieniu.

Za szerokim stosowaniem klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania przemawiają obserwowane w ostatnim czasie straty w dochodach finansów publicznych spowodowane przez skuteczną realizację agresywnej optymalizacji podatkowej. Podmioty publiczne poszczególnych państw, uczestniczące w administracyjnym i sądowym stosowaniu prawa podatkowego, nie są w stanie skutecznie przeciwdziałać temu zjawisku, co prowadzi nie tylko do strat w zakresie finansów publicznych, lecz także odbywa się kosztem drobnych podatników uzyskujących dochody z pracy, rent i emerytur, czy też prowadzących działalność gospodarczą w niewielkim rozmiarze. Mała skuteczność w zwalczaniu agresywnej optymalizacji podatkowej doprowadziła do tego, że zarówno w regulacjach unijnych, jak i w postanowieniach umów międzynarodowych, podejmuje się coraz wyraźniej próby, często udane, bardziej skutecznego zwalczania agresywnej optymalizacji podatkowej, w szczególności zaś w drodze ekonomicznej analizy relacji prawnych pomiędzy podmiotami funkcjonującymi w gospodarce światowej.

Zjawisko unikania opodatkowania jest niezwykle złożone. Wiąże się z wykorzystywaniem przez uczestników obrotu prawnego przysługującej im wolności w zakresie kształtowania czynności prawnych. Chodzi o to, aby przy respektowaniu woli stron, ukształtowanej na gruncie prawa cywilnego, nie dopuścić do nadużywania jej autonomii. W najszerszym ujęciu nadużywanie prawa cywilnego wyraża się w takim ujęciu stosunków cywilnoprawnych, które nie wynikają z ich celów gospodarczych lub finansowych, lecz są podejmowane wyłącznie dla unikania opodatkowania. W szczególności, będą to czynności prawne mające na celu ukrycie realizacji zysku, przeniesienia majątku lub przychodów do innego podmiotu gospodarczego. Punktem wyjścia przy badaniu, czy w konkretnym przypadku wystąpiło to zjawisko, powinna być jednak zasada swobody podatnika w zakresie obniżania obciążenia podatkowego.

Nb. 206

Unikanie opodatkowania ma także miejsce na gruncie prawa unijnego, co powoduje, że problematyka ta jest przedmiotem orzeczeń Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej. W orzecznictwie Trybunału przyjęto, że podatnik ma prawo do optymalizacji opodatkowania, lecz nie mogą to być czynności, których nie sposób uznać za gospodarczo uzasadnione, a wyłącznym ich celem jest uzyskanie korzyści przewidzianych w prawie unijnym. W szczególności według Trybunału, nadużycie prawa ma wtedy miejsce, gdy pomimo formalnego zachowania przepisów unijnych, cel ich nie zostaje osiągnięty przy jednoczesnym stworzeniu przez podmiot uprawniony „sztucznych warunków", w celu uzyskania korzyści na podstawie przepisów prawa unijnego.

Rola, jaką odgrywa obecnie klauzula ogólna służąca przeciwdziałaniu unikaniu opodatkowania, uzasadnia w pełni przywrócenie jej w 2016 r. do polskiego porządku prawnego, po wyeliminowaniu jej z tego porządku, w 2005 r. Wykorzystywanie do unikania opodatkowania przez uczestników obrotu prawnego przysługującej im wolności w zakresie kształtowania czynności prawnych, zwłaszcza zaś nasilające się po wejściu Polski do UE, wymaga bowiem wzorem wielu innych współczesnych państw stworzenia norm prawnych pełniących funkcję klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania.

W systemach podatkowych państw, w których nie występuje klauzula ogólna przeciwko unikaniu opodatkowania zjawisko to eliminowane jest w procesie wykładni i stosowania prawa. W szczególności przyjmuje się tam zasadę, iż ocena podatkowoprawnych skutków czynności cywilnoprawnych powinna się koncentrować na ich rzeczywistej treści, a nie formie prawnej. Tego rodzaju wykładnia prawa określana jest niekiedy jako **gospodarczy sposób rozpatrywania prawa podatkowego**.

II. Gospodarczy sposób rozpatrywania prawa podatkowego

Na tle powiązania prawa podatkowego z prawem cywilnym narodził się **207**
swoisty rodzaj wykładni celowościowej określany jako gospodarczy sposób rozpatrywania prawa podatkowego. Wykładnia celowościowa zmierza w tym przypadku do interpretacji tego prawa z punktu widzenia gospodarczej rzeczywistości, wyraźnie rozróżniając treść oraz cywilnoprawną **formę** czynności prawnych. Nacisk położony jest tu na prawdziwą **treść** tych czynności, a nie ich zewnętrzną formę. Prowadzi to do **ekonomicznej** analizy opodatkowania, a także analizy socjologicznej uwzględniającej treści społeczno-polityczne, a nawet etyczne opodatkowania. Tego rodzaju sposób interpretacji prawa podatkowego mógł zyskać na znaczeniu

dopiero wtedy, gdy przyjęte zostało stanowisko o autonomii prawa podatkowego w stosunku do prawa cywilnego (wyraźnie to nastąpiło w połowie lat 60. XX w.). Pozwoliło to na rozpatrywanie elementów składowych podatkowoprawnego stanu faktycznego z punktu widzenia celu gospodarczego prawa podatkowego, a nie prawa cywilnego. Stosując gospodarczy sposób rozpatrywania bada się, czy w słowach, za pomocą których prawodawca konstruuje stan faktyczny opodatkowania, znajdują się określenia będące synonimami określeń używanych w prawie cywilnym, a następnie analizuje się te określenia z punktu widzenia celu prawa podatkowego – czy i w jakim zakresie należy im nadać sens gospodarczy odmienny od celu właściwego dla prawa cywilnego. Lapidarnie można stwierdzić, że punktem wyjścia jest tu zasada – **treść ponad formą**, zgodnie z regułą prawa podatkowego Stanów Zjednoczonych – *substance over form.*

208 Drugą przesłanką stosowania tego rodzaju wykładni celowościowej w prawie podatkowym było przejęcie przez to prawo z teorii prawa szerzej zarysowanych ram wykładni – „z brzmienia słów ustawy" do „możliwego sensu słów ustawy". W określonych sytuacjach, gdy zmieniają się stosunki gospodarcze i społeczne, istnieje możliwość stosowania wykładni celowościowej, będącej nawet interpretacją przeciwko samemu, najprostszemu „brzmieniu słów ustawy", ale w granicach „możliwego sensu słów ustawy", gdyż cel ustawy może być tylko taki, jaki wynika z jej tekstu.

Istotne znaczenie przy interpretacji prawa podatkowego w oparciu o gospodarczy sposób rozpatrywania ma to, aby ekonomiczny punkt widzenia oparty był na sensie i celu ustawy podatkowej, a nie sensie ekonomicznym wynikającym z samego prowadzenia gospodarki. Ma to być bowiem prawne, a nie ekonomiczne spojrzenie na gospodarkę podmiotu opodatkowanego, a więc niekiedy inne niż wynikające z zasad racjonalności gospodarowania. Chodzi zwłaszcza o różnice w analizie bilansu przedsiębiorstwa i zarejestrowanych w nim zdarzeń i działań, na które należy tu patrzeć z „podatkowego", a nie gospodarczego punktu widzenia, choć bez wątpienia spojrzenie ekonomiczne nie pozostaje bez wpływu na rozpatrywaną wykładnię prawa.

III. Powiązanie różnych rodzajów wykładni

209 **Wykładnia celowościowa** w prawie podatkowym powinna być stosowana **w ścisłym powiązaniu z wykładnią językową i systemową**. Szukając sensu podatkowego aktu prawnego, zwłaszcza zaś sensu słów ustawy podatkowej, należy mieć na względzie zarówno obowiązujący porządek prawny, jak i jej systematykę, a także cele jej regulacji. W ten sposób moż-

na uniknąć jednostronnego, fiskalnego spojrzenia na sens norm prawa podatkowego. Ważne jest także, aby sama wykładnia prawa była przeprowadzona z uwzględnieniem szeroko rozumianej jego interpretacji, a więc łącznie z zagadnieniami źródeł prawa podatkowego. Precyzyjne rozumienie źródeł tego prawa, odpowiednie eksponowanie w nim roli ustawy, a także konsekwentne przestrzeganie zasady wyłączności ustawowej w sprawach podatkowych ograniczają w znacznej mierze elementy subiektywne przy formułowaniu celów regulacji prawnej. Pozwala to na zachowanie odpowiedniej relacji pomiędzy **statycznymi i dynamicznymi** elementami wykładni prawa podatkowego, co wyrażają wzajemne powiązania i zależności pomiędzy wykładnią językową, systemową i celowościową.

210 Stosowanie wykładni celowościowej w prawie podatkowym powinno być **rozważne**. Chodzi zwłaszcza o to, aby prawo to dysponowało odpowiednimi wewnętrznymi „bezpiecznikami" chroniącymi podatników przed zbyt swobodną jego interpretacją ze strony administracji. Należy ich szukać w samym systemie źródeł prawa i w sposobie konstruowania podatków. Dotyczy to w szczególności podatkowoprawnego stanu faktycznego, który powinien być ukształtowany precyzyjnie i jednoznacznie tak, aby można było wyraźnie określić cel regulacji prawnej, wydobyć sens ustawy podatkowej. Niedopuszczalne jest bowiem przy stosowaniu wykładni celowościowej wychodzenie poza te cechy stanu faktycznego, które można określić na podstawie **możliwego sensu słów przepisów prawnych**. Granic wykładni prawa podatkowego należy zatem upatrywać w pogodzeniu wykładni celowościowej z nakazem miarkowania opodatkowania podatkowoprawnym stanem faktycznym, widząc w tym możliwość zachowania odpowiedniej równowagi między statycznymi i dynamicznymi elementami wykładni, zabezpieczającej pewność i bezpieczeństwo prawne przy równoczesnym dostosowywaniu prawa do zmieniających się warunków życia gospodarczego i społecznego.

211 Wykładnia prawa w szerokim jej rozumieniu, a takie jej rozumienie zostało przyjęte w niniejszym opracowaniu, obejmuje również wnioskowania prawnicze. Posługując się tymi wnioskowaniami, należy jednak pamiętać, że w interpretacji prawa, zwłaszcza zaś w przypadku wykładni operatywnej występującej w procesie stosowania prawa podatkowego, pierwszeństwo mają dyrektywy językowe, systemowe i celowościowe, a więc wykładnia w wąskim jej rozumieniu. Nie wyklucza to oczywiście możliwości stosowania w tej gałęzi prawa określonych typów rozumowań prawniczych opartych na zasadach logiki nieformalnej.

W przypadku prawa podatkowego należy jednak posługiwać się tymi wnioskowaniami bardzo ostrożnie, z położeniem mocnego akcentu na spe-

cyfikę tego prawa, bardziej wyraźnego nawet niż w przypadku wykładni w wąskim jej rozumieniu. Bez uwzględnienia specyfiki prawa podatkowego jego wykładnia, posługująca się określonymi rozumowaniami prawniczymi, może zawierać bowiem wiele elementów subiektywnych, a nawet cechować się znacznym stopniem dowolności, co jest w tym prawie szczególnie niebezpieczne, zważywszy że przedmiotem regulacji są tu tetyczne stosunki społeczne, istniejące jedynie w granicach zakreślonych przez prawo.

§ 6. Wnioskowania prawnicze w procesie wykładni prawa podatkowego

212 Podstawową rolę we wnioskowaniach prawniczych odgrywają **reguły inferencyjne**, które dotyczą wynikania norm z norm w oparciu o określone związki pomiędzy tymi normami oraz **reguły kolizyjne**, służące do usuwania kolizji pomiędzy normami wyprowadzonymi z obowiązujących przepisów prawnych. Reguły inferencyjne mają najczęściej charakter pozytywny, gdyż wskazują, jakie normy należy uznać za obowiązujące w danym systemie w związku z uznaniem za obowiązujące innych norm, natomiast reguły kolizyjne rozstrzygają o tym, jakie z norm systemu niezgodnych między sobą uznać można za obowiązujące, wykluczając lub też ograniczając zastosowanie innych, sprzecznych z nimi norm.

Reguły inferencyjne występują w postaci: instrumentalnych reguł inferencyjnych wskazujących związek pomiędzy normą odtworzoną z przepisów a normą jaka wynika instrumentalnie z tej normy, reguł *a fortiori* odwołujących się do argumentów aksjologicznych oraz reguł *per analogiam.* W przypadku stosowania prawa podatkowego duże znaczenie mają reguły systemowe wnioskowania *per analogiam*. Reguły te oparte są na założeniu, iż fakty podobne do siebie pod istotnym względem powinny pociągać za sobą te same lub podobne konsekwencje.

I. Analogia w prawie podatkowym

213 Analogia jest typem **prawniczego rozumowania** opartego na regułach wynikania. Może to być wynikanie logiczne, instrumentalne lub też aksjologiczne, budzące najwięcej kontrowersji. Wnioskując o obowiązywaniu w systemie prawa jakiejś normy w oparciu o normę obowiązującą, przypisuje się tej pierwszej normie uzasadnienie oparte na takich samych ocenach, jak uzasadnienie przypisywane normie wyraźnie ustanowionej.

Tego rodzaju rozumowanie dotyczy właśnie wnioskowania przez analogię. Opiera się ono na zasadzie, że **fakty podobne** do siebie pod istotnym względem powinny pociągać za sobą **te same lub zbliżone konsekwencje**. W procesie stosowania prawa rozumowanie to służy przede wszystkim do ustalenia znaczenia przepisów prawnych, w przypadku wątpliwości, jakie nasuwa wykładnia prawa w jej ścisłym znaczeniu. Jest to rozumowanie będące wynikiem całego łańcucha założeń o charakterze oceniającym, mających swe źródło nie w regułach logiki, lecz akceptowanych przez dokonującego interpretacji ocenach.

Podmiot dokonujący wykładni prawa może zastosować albo wnioskowanie przez analogię – *argumentum a simili* – albo też wnioskowanie *a contrario*. Są to typy wnioskowania, których rezultaty wykluczają się wzajemnie. Wybór *a contrario* ogranicza zasięg normy tylko do grupy przypadków ściśle w niej określonych, a wybór analogii prowadzi do rozszerzenia zakresu normy poza przypadki, które są wyraźnie w danej normie określone. Decydujące o wyborze jednego z tych konkurencyjnych wnioskowań prawniczych są nie tyle przesłanki wynikające z zasad logiki, lecz elementy ocenne i wartościujące przyjęte przez podmiot dokonujący wykładni. Z pewnym uproszczeniem można stwierdzić, że preferowanie w interpretacji prawa elementów dynamicznych wykładni stwarza możliwość szerszego stosowania analogii niż w przypadku wysuwania na plan pierwszy elementów statycznych.

Analogia traktowana jest najczęściej jako środek do wypełniania różne- **214**
go rodzaju luk w prawie, choć nie tylko. Wykorzystuje się ją bowiem również do „poprawiania", „korygowania" czy też „modernizowania" obowiązującego prawa. Istota jej tkwi bez wątpienia we wnioskowaniu opartym na podobieństwie, z tym że istnieją kontrowersje co do tego, czy ma ono polegać jedynie na ustaleniu podobieństwa pomiędzy dwoma przypadkami, czy też stosując tego rodzaju wnioskowanie, zmierza się do ustalenia podobieństw między regułą, zasadą, *ratio legis* jakiegoś przepisu a przypadkiem nieunormowanym w ustawie. Różnice w poglądach co do zakresu pojęciowego analogii mają także, jak się wydaje, wpływ na oddzielenie od siebie *analogii legis* i *analogii iuris.* Nie wchodząc w występujące w nauce kontrowersje, można przyjąć, że w przypadku stosowania jakiegoś przepisu prawa do faktów czy zachowań podobnych mamy do czynienia z *analogią legis*, gdy zaś podstawę wnioskowania wywodzi się z treści całego systemu prawa, jego gałęzi, lub też stosuje się ogólne postanowienia obowiązującego prawa, to w tych przypadkach występuje *analogia iuris*.

Problematyka analogii wiąże się także z zasadami zupełności i spójności systemu prawa. Zasady te powinny być brane pod uwagę w proce-

sie stosowania prawa podatkowego. Racjonalny prawodawca nie powinien bowiem normować w danej gałęzi, w tym przypadku w prawie podatkowym, zagadnień, które już są w systemie unormowane i mogą stanowić właściwy instrument realizacji założonych przez niego celów. Inaczej mówiąc, punktem wyjścia przy tworzeniu prawa powinna być analiza instytucji prawnych funkcjonujących już w systemie z punktu widzenia celów, jakie zamierza osiągnąć normodawca. W przypadku prawa podatkowego chodzi głównie o instytucje prawa cywilnego. Powstaje pytanie, czy stosowanie określonych instytucji prawa cywilnego w prawie podatkowym wiąże się z luką w tym prawie wypełnianą w drodze analogii, czy też możliwość stosowania tych instytucji wynika ze świadomego działania prawodawcy korzystającego z zasad spójności i zupełności systemu prawa jako całości. Innymi słowy, czy brak pewnych regulacji w prawie podatkowym powinien być uznany za swoistą lukę w prawie, wypełnianą w drodze analogii poprzez zastosowanie odpowiednich przepisów prawa cywilnego, czy też prawodawca celowo nie unormował w prawie podatkowym pewnych zagadnień (a więc nie wystąpi tu luka w prawie), nakazując – zgodnie z zasadami zupełności i spójności systemu prawa – odpowiednie stosowanie prawa cywilnego. Zasady jedności i spójności systemu prawa przemawiają za przyjęciem poglądu, iż brak regulacji w prawie podatkowym często wynika z racjonalności prawodawcy, który nie normuje określonych instytucji, jeżeli w obowiązującym porządku prawnym znajdują się już instytucje, które z powodzeniem mogą służyć do realizacji założonych przez niego celów, w tym przypadku będą to instytucje prawa cywilnego wykorzystywane do realizacji celów prawa podatkowego.

215 Cele analogii sprowadzane są najczęściej do **wypełniania luk w prawie**. Stosunek podmiotu dokonującego wykładni do wnioskowania przez analogię kształtowany jest więc w znacznej mierze jego stosunkiem do luk w prawie. Rozpoznanie luk w prawie, podobnie jak cały proces stosowania w nim analogii, oparte jest na elementach ocennych. Stwierdzenie luki wynika w zasadzie z oceny, że dana sytuacja nie jest uregulowana przez prawo obowiązujące, choć powinna być uregulowana. Niekiedy jednak przyjmuje się występowanie luki w przypadku sprzecznych dyrektyw ustawowych lub też wewnętrznych braków konstrukcyjnych systemu prawa czy też innych rażących błędów zastosowanej techniki legislacyjnej. Uznawanie luk w prawie, kiedy istnieją przepisy, nawet wieloznaczne, rozbieżne czy też sprzeczne, jest dość kontrowersyjne. Natomiast można przyjąć, iż luka w prawie ma miejsce także wówczas, gdy **występują braki konstrukcyjne** w określonym akcie prawnym (np. w ustawie podatkowej) uniemożliwiające funkcjonowanie zawartych w nim norm prawnych.

Zakres stosowania analogii zależy nie tylko od przyjętego przez pod- **216**
miot stosujący prawo systemu wartości, lecz także od **gałęzi prawa**, której przepisy poddawane są interpretacji. Nie ulega wątpliwości, że zarówno w prawie karnym, jak i prawie administracyjnym należy przyjąć zakaz stosowania analogii na niekorzyść jednostki – rozszerzanie tą drogą odpowiedzialności karnej lub zwiększanie obowiązków publicznych – co jednak nie oznacza wykluczenia tam wszelkiego wnioskowania przez analogię. Zupełnie inaczej wygląda sprawa w prawie cywilnym, gdzie sięganie do analogii jest zjawiskiem niemal powszechnym, tak że trudno sobie wyobrazić właściwe funkcjonowanie tego prawa bez szerokiego korzystania z tego rodzaju wnioskowania prawniczego. W zasadzie jednak w każdym konkretnym przypadku należy rozstrzygnąć o możliwości i zakresie stosowania analogii, zważywszy że we współczesnych systemach prawnych do rzadkości należy generalne określenie przez normodawcę dopuszczalności lub zakazu posługiwania się analogią. Bez wątpienia tego rodzaju rozstrzygnięcie powinno być oparte w znacznej mierze na podstawowych regułach i zasadach charakteryzujących określoną gałąź prawa, zwłaszcza gdy chodzi o tworzenie i stosowanie norm prawnych zaliczanych do tej gałęzi, w tym przypadku prawa podatkowego. Biorąc pod uwagę, że stwierdzenie występowania luk w prawie i dopuszczenie zastosowania analogii stanowi pewien ciąg powiązanych ze sobą działań interpretacyjnych, rozważania o analogii w prawie podatkowym należy rozpocząć od zagadnienia luki w tym prawie.

W prawie podatkowym nie ma jednolitości poglądów co do istnienia **217**
w nim luk prawnych oraz możliwości ich wypełnienia w drodze analogii. Jest to związane z samą analogią, której rola w danej gałęzi prawa uzależniona jest przede wszystkim, jak już pisano, od systemu wartości przyjętego przez podmiot dokonujący wykładni. Ważne znaczenie dla ustalenia roli analogii w prawie podatkowym ma więc samo określenie luk w tym prawie.

Przy określaniu luk w prawie podatkowym należy rozróżnić co najmniej trzy sytuacje. Przypadek, gdy **ustawodawca celowo** nie przeprowadził regulacji prawnej pewnych zagadnień, pozostawiając je do wypełniania przez praktykę stosowania prawa, można zakwalifikować nie tyle jako lukę prawną, co raczej klauzulę generalną albo zwrot niedookreślony. Inaczej jest natomiast wówczas, kiedy nie wszystkie przejawy życia zostały przewidziane lub też mogły być przewidziane przez prawodawcę w czasie tworzenia ustawy, co prowadzi do braku regulacji niezgodnego z jego zamiarem – **„nieuświadomiona" luka ustawowa**. Od tego rodzaju luki należy oddzielić sytuację, gdy prawodawca nie obejmuje pewnych zjawisk

życia gospodarczego lub społecznego normami prawa podatkowego, pozostawiając **obszar wolny od opodatkowania**. Rozgraniczenie luki ustawowej od obszaru wolnego od opodatkowania jest jednym z najważniejszych problemów stosowania prawa podatkowego, a właściwe jego rozstrzygnięcie wymaga dobrej znajomości podstawowych cech tego prawa.

218 W ustawie podatkowej, zwłaszcza zaś w tych jej unormowaniach, które kształtują podatkowoprawny stan faktyczny, należy szukać granic opodatkowania – tych obszarów, poza które nie powinna wychodzić wykładnia prawa podatkowego. Poprzez analogię nie można tworzyć nowych stanów faktycznych podlegających opodatkowaniu, gdyż jest to obszar wolny od opodatkowania – znajdujący się na zewnątrz ram zakreślonych przez ustawę.

Milczenie ustawodawcy co do podatkowości danego stanu faktycznego, niezależnie od tego, czy jest zamierzone, czy też wynika z błędu legislacyjnego, będzie zawsze stanowiło obszar wolny od opodatkowania, a nie lukę prawną podlegającą wypełnieniu w drodze analogii. Natomiast w przypadku gdy nieprawidłowości regulacji wewnątrz określonego w ustawie podatkowoprawnego stanu faktycznego uniemożliwiają stosowanie prawa, można próbować je usunąć, posługując się wnioskowaniem przez analogię. Stosując analogię, podobnie jak przy posługiwaniu się wykładnią celowościową, która zresztą często używana jest w procesie wypełniania luk w prawie, trzeba kierować się zasadą miarkowania opodatkowania stanem faktycznym ustaw podatkowych. Należy pamiętać, że zjawiska i zdarzenia poddane opodatkowaniu, a więc tworzące podatkowoprawny stan faktyczny, nie są ze sobą powiązane jakimś wewnętrznym sensem stosunków społecznych, lecz tylko tym sensem, który został ukształtowany przez normy. Istota analogii polega natomiast na wnioskowaniu opartym na podobieństwie. Jeżeli zatem normodawca nie objął w sposób wyraźny regulacją ustawową określonych zdarzeń i zjawisk, to nie ma żadnych podstaw, aby drogą wykładni podobne do uregulowanych w ustawie zdarzenia i działania uznać na zasadzie analogii za takie, które również podlegają opodatkowaniu. Podatkowoprawny stan faktyczny ustaw podatkowych **wiąże** bowiem podmioty stosujące prawo. Jest to **prawnie zamknięty system norm**, do których można stosować jedynie analogię *intra legem*, a więc analogię w szerokim rozumieniu, kiedy co prawda stosuje się wnioskowanie *per analogiam*, ale jego rezultaty mogą się mieścić jedynie w zakresie objętym unormowaniem ustawowym. Można zatem przyjąć, że w tym obszarze wykładni, który dotyczy podatkowoprawnego stanu faktycznego, interpretacja prawa podatkowego zbliżona jest do interpretacji prawa administracyjnego, ingerującego w sferę praw jednostki, a także prawa kar-

nego. Powstaje pytanie, czy te oceny luk w prawie podatkowym oraz ich wypełniania w drodze analogii można przenieść na całe prawo podatkowe.

Powiązania prawa podatkowego z prawem cywilnym przemawiają za potrzebą uwzględniania w jego wykładni także elementów dynamicznych. Z tych też względów systemu prawa podatkowego nie można w takim zakresie jak system prawa karnego uważać za zamknięty i zupełny. Dlatego, biorąc pod uwagę poczynione zastrzeżenia co do podatkowoprawnego stanu faktycznego, analogia w prawie podatkowym powinna również odgrywać pewną rolę.

Ustawodawca, operując zakazami i nakazami w prawie karnym lub też nakładając określone obowiązki na jednostki albo ograniczając ich prawa normami prawa administracyjnego, ma znacznie większe niż w prawie podatkowym możliwości **stworzenia konstrukcji pełnych, zamkniętych**. Wynika to, jak można sądzić, z dość jednorodnych stanów faktycznych, jakie prawodawca konstruuje w hipotezach norm prawa karnego lub prawa administracyjnego. Związki stanów faktycznych opodatkowania ze zjawiskami życia gospodarczego poważnie utrudniają konstruowanie przepisów prawa podatkowego. Teksty ustaw podatkowych rzadko są tak jasne i jednoznaczne, aby można było poprzestawać na językowej i systemowej ich wykładni, nie sięgając do wykładni celowościowej lub nawet analogii.

Dopuszczalność analogii w prawie podatkowym jest przyjmowana **219**
dość powszechnie. Przedmiotem kontrowersji są natomiast granice tej dopuszczalności. Tak jak w innych gałęziach prawa, spory koncentrują się wokół dwóch podstawowych wartości, jakie powinny być realizowane w procesie wykładni i stosowania prawa. Są to postulaty sprawiedliwości oraz pewności prawa. W przypadku gdy w wykładni prawa nacisk położony jest na zasadę sprawiedliwości, stwierdzenie występowania luki następuje na podstawie analizy celów ustawy przy założeniu równego postępowania przy takich samych przypadkach, a podobnego w przypadkach podobnych. Sprawiedliwe prawo podatkowe wymaga zatem dość szerokiego stosowania analogii, gdyż powinno być ono oparte na słusznych zasadach i regułach wyprowadzonych z obowiązujących przepisów, tak aby potrzeby finansowe państwa były pokrywane zgodnie z zasadą sprawiedliwości. Preferowanie pewności prawa nakazuje natomiast bardzo ostrożne i dość wąskie stosowanie analogii w prawie podatkowym, przy wykluczeniu możliwości stosowania analogii zaostrzającej.

Według panujących poglądów prawo podatkowe, mając zdolność do **220**
analogii, nie powinno jednak być tak interpretowane i stosowane, aby w drodze analogii można było dopuszczać do zwiększania obowiązków podatkowych. W przypadku norm celów fiskalnych stosowanie analogii

prowadzi do zwiększania obciążeń finansowych podatnika, przyjęcie zaś wnioskowania *a contrario* do sytuacji odwrotnej. Inaczej jest w przypadku norm celu społecznego przewidujących ulgi i zwolnienia. Analogia jest wtedy korzystna dla podatnika, a wnioskowanie *a contrario* prowadzi do zwiększenia jego obciążeń. Jeżeli zatem przyjmuje się **zakaz stosowania analogii zaostrzającej** w imię zasady ochrony prawnej podatnika, który nie może być obciążany żadnym ciężarem podatkowym poza takim, jaki jest możliwy do przewidzenia na podstawie ustawy podatkowej, to, zgodnie z tą zasadą, nie powinien on także oczekiwać żadnych przywilejów podatkowych poza takimi, jakie gwarantuje ustawa. Stosowanie analogii nie może bowiem doprowadzić, zgodnie z zasadą sprawiedliwości, do innego rozkładu ciężarów podatkowych, niż przewidziano w ustawie.

Przyjęcie poglądu o zakazie stosowania analogii zaostrzającej w prawie podatkowym nie oznacza deprecjonowania w nim roli wykładni celowościowej ani też roli praktyki we „współtworzeniu" tego prawa w granicach przyjętego w ustawie porządku wartości oraz wewnętrznej jej systematyki i celu. Podyktowane jest natomiast głównie oceną tego prawa, jego licznych mankamentów, i powstającej w związku z tym obawy, aby zbyt daleko idące uprawnienia administracji do „współtworzenia" prawa podatkowego nie spowodowały zagrożenia realizacji zasady bezpieczeństwa prawnego, a także, co się z tym wiąże, zmniejszenia bezpieczeństwa ekonomicznego podatników. Obawy te mają swoje źródło w tym, że działalność administracji, przy niejasnych i skomplikowanych konstrukcjach prawnych, może w praktyce być skierowana głównie na zabezpieczenie interesów Skarbu Państwa, a nie zmierzać do pełnego i obiektywnego realizowania prawa podatkowego, kontrola sądowa zaś nie zawsze będzie mogła w porę zapobiegać tego rodzaju praktyce.

221 Pogląd na zakres stosowania analogii pozostaje w ostatecznym efekcie rezultatem ocen miejsca i roli prawa w życiu społecznym. Zaprezentowane w pracy poglądy na temat istoty prawa podatkowego, jego przedmiotu i metody regulacji oraz źródeł prawa skłaniają do wniosku o potrzebie bardzo **ostrożnego i rozważnego** stosowania analogii w tym prawie, zwłaszcza zaś wykluczenia w nim możliwości stosowania analogii na niekorzyść podatnika.

W wypadku konfliktu pomiędzy pewnością prawa podatkowego a sprawiedliwością opodatkowania pierwszeństwo należy dać zasadzie pewności i bezpieczeństwa prawnego. Prawo podatkowe jest bowiem prawem ingerencyjnym i należy w nim przestrzegać zasady, że obowiązki nakładane na obywateli mają wynikać bezpośrednio z ustawy. Ograniczeniem niebezpieczeństwa zagrożenia interesów finansowych państwa, wynikające-

go z takiej hierarchii wartości pewności prawa i sprawiedliwości, jest to, że prawodawca może w każdej chwili nowy podatek wprowadzić lub też istniejący zmienić, jeżeli zostanie stwierdzone, że obowiązujące regulacje prawne pozwalają na unikanie opodatkowania podmiotom znajdującym się w sytuacji, która zgodnie z założeniami polityki gospodarczej i społecznej powinna być objęta opodatkowaniem. Zakaz stosowania analogii na niekorzyść podatnika może także stanowić dla prawodawcy swego rodzaju bodziec do tworzenia precyzyjnego, przejrzystego i zrozumiałego prawa podatkowego, które będzie umożliwiało rzadkie sięganie do analogii w procesie jego wykładni i stosowania.

222 We wnioskowaniach prawniczych opartych na dyrektywach określających, jakie normy można „dotworzyć" w procesie wykładni i stosowania prawa podatkowego w oparciu o normy obowiązujące – reguły inferencyjne – zasadnicze znaczenie mają, obok analogii, wnioskowania *a fortiori*. **Wnioskowania *a fortiori*** – wnioskowania od mocniejszej strony, z silniejszego zakresu, przebiegają według schematu: jeżeli A, to tym bardziej B. Można przyjąć, że wyprowadza się tu regułę postępowania w postaci normy wniosku z normy przesłanki obowiązującej w danym systemie. Wnioskowanie to występuje w dwóch odmianach: *argumentum a maiori ad minus* – wnioskowanie **z większego na mniejsze** oraz *argumentum a minori ad maius* – wnioskowanie **z mniejszego na większe**.

II. Wnioskowania *a fortiori* w wykładni prawa podatkowego

223 Podstawowe znaczenie we wnioskowaniu *a fortiori* mają reguły systemowe związane z miejscem przepisu w systemie prawa, reguły systemowo-aksjologiczne oparte na założeniu racjonalności prawodawcy oraz reguły celowościowe. Wnioskowanie z większego na mniejsze – *argumentum a maiori ad minus* pozwala na wyprowadzenie z określonego przepisu, najczęściej zawierającego normę uprawniającą, innej normy o niejako mniejszej sile, zgodnie z zasadą, komu wolno więcej, temu tym bardziej wolno mniej, natomiast w przypadku wnioskowania z mniejszego na większe – *argumentum a minori ad maius* podstawę wnioskowania stanowi z reguły przepis zakazujący, zaś samo wnioskowanie przebiega według schematu, że gdy zakazane jest mniej, to tym bardziej zakazane jest więcej. Założenia na jakich oparte są wnioskowania *a fortiori* oparte są przede wszystkim na tezie o racjonalności prawodawcy.

Zakres zastosowania rozpatrywanych wnioskowań będzie różny w zależności od tego, na ile określona gałąź prawa tworzy system zupełny i zamknięty, a na ile jest to system otwarty, podatny na jego dopełnianie

w procesie stosowania prawa. Podobnie więc jak w przypadku rozumowania *per analogiam*, wnioskowań tych nie można wykluczyć z prawa podatkowego. Należy je jednak stosować z niezwykłą ostrożnością, zważywszy, że prawo podatkowe jest prawem ingerencyjnym o zamkniętym systemie norm. Oznacza to, iż w procesie wykładni prawa rozumowania prawnicze pozwalające na podstawie obowiązującej normy wyprowadzić inną normę, która nie została ustanowiona przez prawodawcę, mają w tym prawie ograniczony zakres zastosowania. Punktem wyjścia powinna tu być zasada *nullum tributum sine lege*. Należy zatem wyraźnie zakreślić obszary tego prawa, w których takie wnioskowania są wyłączone, gdyż obowiązują tam tylko normy wyraźnie ustanowione, a nie normy dotworzone w procesie stosowania prawa. Będą to zatem te normy prawa podatkowego, które nakładają na określone podmioty obowiązek nieekwiwalentnego świadczenia pieniężnego na rzecz władzy publicznej, a więc normy zawarte w ustawach regulujących poszczególne podatki – w ustawach składających się na **szczegółowe prawo podatkowe**. Oznacza to, iż w drodze rozumowań *a fortiori* nie można zawężać ani też rozszerzać zakresu podmiotowego lub przedmiotowego podatkowoprawnego stanu faktycznego, jak również nie można zawężać lub rozszerzać przywilejów podatkowych. Inaczej to jednak wygląda w przypadku norm prawa podatkowego składających się **na ogólne prawo podatkowe**, głównie zaś norm z zakresu procedury podatkowej (również wówczas, gdy znajdują się one w poszczególnych ustawach podatkowych, a więc formalnie zaliczane są do szczegółowego prawa podatkowego). W tych wypadkach rozumowania *a fortiori* mogą mieć zastosowanie na podobnych zasadach jak w innych gałęziach prawa. W przypadku zatem, gdy zwolnienie podatkowe uzależnione jest od dokonania przez podatnika wydatków na określony cel (np. na budowę lub remont budynku mieszkalnego, na kształcenie, na cele wyższej użyteczności publicznej), które powinny być dokumentowane paragonami kasowymi, to tym bardziej – zgodnie z zasadą rozumowania z mniejszego na większe – mogą być one również dokumentowane fakturami VAT, zważywszy iż jest to w procedurze podatkowej dokument silniejszy niż paragon kasowy. Gdyby jednak prawodawca ustanowił normę, zgodnie z którą dla udokumentowania wydatków dających prawo do ulgi nie są wystarczające faktury VAT, lecz niezbędne jest tu wyraźne oświadczenie zbywcy towaru lub świadczącego usługę o sprzedaży towaru lub wykonaniu usługi, to tym bardziej nie można tych czynności, zgodnie z zasadą wnioskowania z mniejszego na większe, dokumentować paragonami kasowymi, które są dokumentami słabszymi niż faktura VAT.

Nb. 223

III. Reguły kolizyjne w wykładni prawa podatkowego

W procesie wykładni prawa możne wystąpić sytuacja, gdy z obowiązu- **224**
jącego przepisu zostanie wyprowadzona norma, która pozostaje w sprzeczności z inną normą odkodowaną z innego obowiązującego przepisu. Jeżeli w procesie wykładni prawa nie można pogodzić sprzecznych norm, należy przeprowadzić prawnicze rozumowanie zmierzające do wyeliminowania jednej z nich na podstawie przyjętych dyrektyw (reguł) kolizyjnych. Proces eliminacji takiej normy wymaga zastosowania jednej z trzech podstawowych reguł kolizyjnych. Będzie to reguła **hierarchiczna** uwzględniająca hierarchię norm występujących w systemie prawa, reguła **chronologiczna** dotycząca czasu ustanowienia sprzecznych norm oraz **reguła merytoryczna** dotycząca zakresu zastosowania norm. Rozstrzygnięcie kolizji norm w procesie stosowania prawa dokonywane jest na podstawie reguły pierwszeństwa *lex superior* przed *lex inferior* – **zasada hierarchicznej nadrzędności** – reguły pierwszeństwa *lex posterior* przed *lex priori* – **zasada następstwa czasowego** – i wreszcie reguły pierwszeństwa *lex specialis* przed *lex generalis* – **zasada zakresu normowania**.

Usuwanie kolizji norm jest skomplikowane, zwłaszcza wówczas, gdy próbuje się to uczynić w drodze wykładni prawa, a więc bez konieczności posługiwania się regułami kolizyjnymi. Chodzi zwłaszcza o ograniczone możliwości usuwania, w drodze wykładni, kolizji norm prawa podatkowego z normami konstytucyjnymi oraz normami prawa unijnego. W prawie podatkowym trudne jest zwłaszcza usuwanie kolizji norm w drodze wykładni prawa w ścisłym jej znaczeniu w przypadku, gdy służą one do konstrukcji podatkowoprawnego stanu faktycznego. Chodzi tu jednak nie tyle o eliminację normy prawnej z systemu prawa, gdyż to odbywa się poza procesem wykładni i stosowania prawa (np. w drodze orzeczeń Trybunału Konstytucyjnego), lecz o usunięcie jednej z norm w drodze zastosowania w konkretnej sprawie innej, sprzecznej z nią normy.

Zasada hierarchicznej nadrzędności – pierwszeństwa *lex superior* **225**
przed *lex inferior* – dotyczy eliminacji kolizji norm prawnych znajdujących się w różnych aktach normatywnych, z których jeden jest hierarchicznie wyższy, i z tego względu norma w nim zawarta ma pierwszeństwo stosowania. Wydawać by się zatem mogło, iż jest to stosunkowo prosta reguła kolizyjna, gdyż hierarchia norm jest dość łatwa do uchwycenia. Problem się jednak znacznie komplikuje, gdy rozważymy go na gruncie stosowania prawa, zwłaszcza zaś samej procedury usuwania sprzecznej normy prawnej.

Ustalenie występowania sprzeczności norm jest dopiero początkiem procesu usuwania jednej ze sprzecznych norm w oparciu o regułę *supe-*

rior. Najtrudniejsza jest tu jednak sama procedura, która ma doprowadzić do zastosowania w konkretnej sprawie tylko jednej ze sprzecznych norm przy pominięciu (ale oczywiście nie wyeliminowaniu z systemu prawa) drugiej sprzecznej normy. Szczególne problemy powstają w prawie podatkowym zważywszy na przedstawiony już (zob. *Nb. 111*) model stosowania tego prawa, z udziałem nie tylko podmiotów publicznych, lecz także podmiotów, które nie mają tego statusu.

Podstawowym problemem jest, czy jedna ze sprzecznych norm może być, na podstawie zasady hierarchicznej nadrzędności (zasady *superior*), pominięta już w początkowym etapie stosowania prawa przez podmioty, które nie dysponują kompetencją do władczego rozstrzygnięcia sprawy podatkowej (w formie decyzji administracyjnej lub orzeczenia sądowego), a więc przez podatnika lub płatnika. Praktyka podatkowa wskazuje wyraźnie, iż możliwość pominięcia takiej normy już w początkowym stadium stosowania prawa jest niezwykle rzadka. Działania podatnika lub płatnika zmierzające do rozstrzygnięcia kolizji norm mogą stanowić jedynie początek dyskursu prawniczego co do pola interpretacji w określonej sprawie podatkowej, z którego należy wyeliminować, w oparciu o regułę hierarchicznej nadrzędności, jedną z norm prawnych pozostających w kolizji z inną normą. Najczęściej taka eliminacja wystąpi dopiero na etapie sądowego stosowania prawa, a w przypadku sprzeczności normy ustawowej z normą konstytucyjną już poza procesem stosowania prawa, w trybie badania przez Trybunał Konstytucyjny konstytucyjności normy zawartej w ustawie podatkowej. Ma wtedy jednak miejsce nie usunięcie kolizji, lecz wyeliminowanie z porządku prawnego normy sprzecznej z Konstytucją. Rozstrzygnięcie kolizji norm wystąpi natomiast, gdy sąd odmówi w konkretnym przypadku zastosowania normy prawnej hierarchicznie niższej, sprzecznej z normą hierarchicznie wyższą. Możliwość takiego rozstrzygnięcia przez sąd jest powszechnie przyjmowana zarówno w doktrynie, jak i w orzecznictwie. Orzeczenia sądowe nie mają tu jednak znaczącego wpływu na stosowanie prawa przez organy podatkowe. Organy te często bowiem stosują przepisy rozporządzeń, które zgodnie z dominującą, lub wręcz jednolitą linią orzeczniczą, uznane zostają za niekonstytucyjne. Jest to poniekąd zrozumiałe, zważywszy, iż przepisy te nie są derogowane z systemu prawa, lecz jedynie sąd administracyjny, uznając je za sprzeczne z Konstytucją, odmawia ich zastosowania w określonej sprawie. W efekcie organy podatkowe, mając nawet świadomość zakwestionowania ich rozstrzygnięć na drodze sądowej, stosują niekonstytucyjne przepisy, nie tylko wbrew interesom podatników, lecz także Skarbu Państwa. Przyczyna takiego stanu rzeczy leży jednak nie tyle po stronie tych organów, co ministra właściwe-

go do spraw finansów publicznych, który nie zmienia przepisów rozporządzeń, uznawanych w orzecznictwie podatkowym za niekonstytucyjne. Należy zatem przyjąć, iż w praktyce opodatkowania dyskurs prawniczy dotyczący zastosowania reguły *superior* będzie miał – w przypadku wykładni operatywnej – swój ostateczny finał dopiero w sądowym stosowaniu prawa podatkowego. Jednak dla samego zaistnienia tego dyskursu niezbędne jest jego rozpoczęcie już w początkowym etapie stosowania prawa, najczęściej przez podatnika lub płatnika (a ściślej reprezentujących te podmioty prawników), tak aby można było w dalszych etapach stosowania prawa poddać weryfikacji ich stanowisko co do samego istnienia kolizji norm, jak również sposobu jej usunięcia, w szczególności zaś ustalenia, czy właściwa do tego jest reguła *superior* – reguła hierarchicznej nadrzędności.

226 Norma może być pozbawiona mocy prawnej – derogowana – przez inną normę prawną, albo w sposób wyraźny i wtedy nie ma kolizji norm, albo też w sposób dorozumiany, w drodze zastosowania reguły kolizyjnej *lex posterior derogat legi priori.* Warunkiem zastosowania tej reguły jest, aby norma późniejsza nie była w hierarchii norm usytuowana niżej niż norma wcześniejsza, lecz miała co najmniej taką samą moc prawną.

Istotne znaczenie dla posługiwania się zasadą **następstwa czasowego** w procesie stosowania prawa ma jednoznaczne ustalenie momentu, w którym norma późniejsza uchyla normę wcześniejszą. Należy tu wyraźnie odróżnić obowiązywanie nowego przepisu od jego wejścia w życie. Norma prawna obowiązuje, gdy została ustanowiona w sposób przewidziany przez prawo oraz należycie ogłoszona. Innymi słowy, wejście w życie normy prawnej oznacza moment czasowy, z którym związane są określone konsekwencje prawne, w szczególności zaś możliwość wywoływania przez nią określonych skutków prawnych. Różnica czasowa pomiędzy obowiązywaniem normy prawnej a jej wejściem w życie stanowi, jak wiadomo, jej *vacatio legis.* Możliwość zastosowania reguły kolizyjnej *lex posterior*, należy wiązać zatem nie z obowiązywaniem normy późniejszej, lecz z jej wejściem w życie, a więc z wywoływaniem skutków prawnych w niej przewidzianych. Dopiero bowiem wejście w życie normy późniejszej może spowodować kolizję z normą wcześniejszą. Rozróżnienie pomiędzy obowiązywaniem normy a jej wejściem w życie ma szczególne znaczenie w prawie podatkowym, zważywszy na występowanie w tym prawie dwóch różnych, związanych z elementem czasu, typów podatkowoprawnych stanów faktycznych normatywnie ujętych w ustawach zaliczanych do szczegółowego prawa podatkowego – w ustawach regulujących poszczególne podatki. Podatkowoprawny stan faktyczny może być bowiem stanem **zamkniętym** lub też stanem **otwartym**.

W polskiej praktyce konstytucyjnej utrwalony jest pogląd, poczynając od orzeczenia TK z 29.3.1994 r. (K 13/93, OTK 1994, Nr 1, poz. 6), iż nie można dokonywać zmian prawa podatkowego w toku roku podatkowego co do podatków pobieranych w skali rocznej, a więc podatków o otwartym podatkowoprawnym stanie faktycznym. Bliższa analiza orzecznictwa podatkowego Trybunału, zwłaszcza zaś orzeczenia z 15.3.1995 r. (K 1/95, OTK 1995, Nr 1, poz. 7) wskazuje jednak, iż nie jest to bezwzględny zakaz, lecz zakaz dotyczący zmian niekorzystnych dla podatnika. W szczególności, według Trybunału, zmiany prawa podatkowego w trakcie roku podatkowego pozostają w sprzeczności z konstytucyjną zasadą państwa prawnego, gdyż naruszają pewność prawa i zaufanie obywateli do państwa. Skoro zatem prawodawca nie może w ciągu roku podatkowego, a więc w czasie trwania podatkowoprawnego stanu faktycznego, derogować normy prawnej i wprowadzić w jej miejsce normy mniej korzystnej dla podatnika, to tym bardziej nie można derogować takiej normy w sposób dorozumiany w drodze usuwania kolizji norm na podstawie zasady następstwa czasowego – reguły *lex posterior.* Odmiennie wygląda to zagadnienie w przypadku podatków o zamkniętym podatkowoprawnym stanie faktycznym.

W podatkach o zamkniętym stanie faktycznym (np. podatek od towarów i usług, podatek akcyzowy, podatek od czynności cywilnoprawnych) podatkowoprawny stan faktyczny występujący u danego podatnika rodzi nie tylko obowiązek podatkowy, lecz równocześnie z nim zobowiązanie podatkowe. Ma tu zatem miejsce równoczesne otwarcie i zamknięcie podatkowoprawnego stanu faktycznego. Występują jednak, ze względów praktycznych, pewne różnice czasowe w samej realizacji zobowiązania podatkowego. Chociaż zarówno w podatku od towarów i usług, jak i w podatku od czynności cywilnoprawnych każdy akt obrotu rodzi obowiązek podatkowy i odpowiadające mu zobowiązanie podatkowe (czym się różni od otwartego stanu faktycznego w podatku dochodowym), to jednak technika ustalania i poboru należności podatkowych prowadzi do tego, że podatek od towarów i usług pobierany jest okresowo – miesięcznie, kwartalnie – a nie przy każdym akcie obrotu, jak to ma miejsce w przypadku podatku obrotowego od przenoszenia praw majątkowych (np. w podatku od czynności cywilnoprawnych). Wydaje się zatem, że również w przypadku zamkniętych podatkowoprawnych stanów faktycznych podatnik powinien być – w okresie rozliczeniowym – chroniony, zarówno gdy chodzi o wprowadzanie w życie niekorzystnych dla niego zmian norm prawnych, jak i tym bardziej derogowanie norm w sposób dorozumiany, w oparciu o zasadę następstwa czasowego *lex posterior*, przez **inne późniejsze normy mniej korzystne dla niego**.

Nb. 226

Podstawą prawną takiej ochrony jest bez wątpienia konstytucyjna zasada państwa prawnego oraz wyprowadzana z niej przez Trybunał Konstytucyjny zasada pewności prawa oraz zasada zaufania do państwa i tworzonego przezeń prawa. Realizacja tych zasad wymaga przede wszystkim odpowiedniego *vacatio legis*, tak aby podatnik mógł się dostosować (chodzi zwłaszcza o działalność gospodarczą) do nowych rozwiązań prawnych. W przypadku zatem podatków, w których występuje zamknięty podatkowoprawny stan faktyczny, można dokonywać ich zmian w danym roku kalendarzowym, gdyż nie ma to wpływu na kształt tego stanu, lecz każda zmiana powinna uwzględniać interesy prawne podatników, zwłaszcza zaś możliwość dostosowania się do nowych, mniej korzystnych zasad opodatkowania. Odnosi się to tym bardziej do derogowania w sposób dorozumiany **korzystnej** dla podatnika normy przez późniejszą, **mniej korzystną** normę prawną. Wydaje się, iż posługiwanie się w prawie podatkowym regułą kolizyjną następstwa czasowego, regułą *lex posterior*, powinno należeć do rzadkości nie tylko w przypadku podatków o otwartych podatkowoprawnych stanach faktycznych, lecz nawet w przypadku stanów zamkniętych, a w każdym razie należy to wykluczyć, gdy zastosowanie rozpatrywanej normy kolizyjnej prowadzi do niekorzystnych dla podatnika zmian prawnych. Derogacja normy powinna w takich przypadkach mieć charakter wyraźny, poprzez nową normę prawną, a więc w sposób, który nie dopuszcza do kolizji norm. Jednocześnie należy, przy wprowadzeniu zmian prawa podatkowego w danym okresie rozliczeniowym, w pełni respektować będące w toku interesy podatnika. Nie bez znaczenia jest, iż wymóg tworzenia prawa podatkowego w sposób respektujący interesy podatnika jest również formułowany przez Europejski Trybunał Sprawiedliwości.

Zasada zakresu normowania opiera się na regule pierwszeństwa **227**
lex specialis przed *lex generalis*. Usuwanie kolizji norm w procesie stosowania prawa odbywa się tu poprzez porównywanie zakresów regulacji, przy czym *lex specialis* – norma bardziej szczegółowa, musi się mieścić w zakresie *lex generalis* – normy bardziej ogólnej. Reguła ta pozwala na porównywanie zakresu regulacji norm zamieszczonych zarówno w różnych aktach prawnych, jak i w ramach jednego aktu prawnego.

Komplikacja w posługiwaniu się regułą zakresu regulacji wynika głównie z tego, iż odnosi się ona zarówno do poszczególnych przepisów, jak i całych aktów normatywnych, co często wymaga ustalenia zakresu regulacji norm pozostających w stosunku do siebie w kolizji. Trudne jest zwłaszcza ustalenie, czy i w jakim stopniu treści zawarte w dwóch różnych aktach prawnych pozostają w stosunku do siebie w relacji *lex specialis – lex gene-*

ralis. Dodatkowe komplikacje mogą wystąpić w przypadku prawa podatkowego. Chodzi zwłaszcza o wzajemne relacje treści zawartej w ogólnym i szczegółowym prawie podatkowym oraz o relacje pomiędzy ustawami normującymi poszczególne podatki a ustawami spoza prawa podatkowego, w których prawodawca zamieścił również normy z zakresu prawa podatkowego (najczęściej normy regulujące ulgi i zwolnienia podatkowe).

Jednym z najistotniejszych problemów, jakie mogą się pojawić w eliminacji kolizji norm w oparciu o regułę zakresu normowania *lex specialis – lex generalis*, jest ustalenie wzajemnych relacji pomiędzy przepisami ogólnego prawa podatkowego, a przepisami ustaw podatkowych regulujących poszczególne podatki. Ustawy te (zaliczane do szczegółowego prawa podatkowego) zawierają bowiem nie tylko normy konstruujące podatkowoprawny stan faktyczny określonych podatków (podmiot podatku, jego przedmiot, podstawę opodatkowania, stawkę podatkową itp.), lecz przedmiotem ich regulacji są także niekiedy normy proceduralne, które co do zasady, powinny być ujęte w ogólnym prawie podatkowym. Można więc przyjąć wówczas, gdy ustawa zaliczana do szczegółowego prawa podatkowego zawiera normy proceduralne, iż stanowią one *lex specialis* w stosunku do norm proceduralnych zawartych w prawie ogólnym. Oznacza to, iż w przypadku kolizji tych norm dopuszczalne jest jej usunięcie na podstawie zasady pierwszeństwa *lex specialis.* Kolizja norm w relacjach pomiędzy ogólnym prawem podatkowym a prawem szczegółowym może dotyczyć również definicji ustawowych.

Definicje legalne zamieszczone w przepisach ogólnych Ordynacji podatkowej odnoszą się nie tylko do samej Ordynacji, lecz także do całego systemu prawa podatkowego, biorąc pod uwagę bardzo szeroki zakres zastosowania jej przepisów. W przypadku zatem, gdy w ustawie podatkowej zaliczanej do szczegółowego prawa podatkowego znajduje się również definicja legalna (zwłaszcza zaś definicja treściowa) nadająca takiej samej nazwie co w Ordynacji inne pojęcie, to należy przyjąć, iż między definicjami legalnymi Ordynacji i szczegółowego prawa podatkowego zachodzą relacje *lex specialis – lex generalis.* Oznacza to, że definicje zawarte w szczegółowym prawie podatkowym, jako *lex specialis*, w przypadku ich sprzeczności z regulacjami zawartymi w Ordynacji jako *lex generalis*, mają pierwszeństwo zastosowania.

Przepisy podatkowe znajdują się także poza ustawami podatkowymi. Regulują one najczęściej ulgi i zwolnienia podatkowe. Prowadzi to często do sytuacji, iż przy ogólnych zmianach dotyczących ulg i zwolnień podatkowych zamieszczanych w ustawach podatkowych zapomina się o ulgach i zwolnieniach znajdujących się poza tymi ustawami. W efekcie powstaje

konflikt norm prawnych regulujących ulgi i zwolnienia w ustawach podatkowych oraz norm regulujących ulgi i zwolnienia poza tymi ustawami. Można go rozwiązać na podstawie reguł zakresu normowania – *lex specialis derogat lex generalis*. Regulacje ulg podatkowych zamieszczone w ustawach pozapodatkowych mają, co do zasady, charakter *lex specialis* w stosunku do unormowań ulg zamieszczanych w ustawach podatkowych. W przypadku wystąpienia – w procesie stosowania prawa podatkowego – konfliktu norm ustaw podatkowych i norm podatkowych ujętych w innych ustawach, pierwszeństwo stosowania, jako *lex specialis*, mają przepisy zamieszczone poza ustawami podatkowymi. Dotyczy to zwłaszcza często występujących przypadków, kiedy przy nowelizacji ustaw podatkowych zapomina się o przepisach podatkowych (w praktyce w przepisach regulujących ulgi i zwolnienia) znajdujących się w innych ustawach. W takich sytuacjach należy przyjąć zasadę, zgodnie z którą *lex posterior generalis non derogat legi priori speciali*, pozostawiając normę szczególną (*lex specialis*) w systemie podatkowym tak długo, aż nie zostanie przez prawodawcę *expressis verbis* derogowana z tego systemu, a więc nie zostanie wyeliminowany konflikt norm prawa podatkowego. Za przyjęciem takiego poglądu przemawia nie tylko reguła *lex specialis*, lecz przede wszystkim filozofia wykładni i stosowania prawa podatkowego. To na prawodawcy ciąży obowiązek stanowienia prawa spójnego, jasnego i zrozumiałego dla obywateli (orz. TK z 26.9.1989 r., K 3/89, OTK 1989, Nr 1, poz. 5), a prawo, zwłaszcza prawo podatkowe jako prawo ingerencyjne, powinno być przewidywalne, zaś jednym z podstawowych warunków tej przewidywalności jest klarowność przepisu prawa podatkowego. Konflikty norm prawa podatkowego wynikające z faktu, iż prawodawca nie spełnia tych warunków tworzenia prawa, powinny być zawsze rozstrzygane na korzyść podatnika.

Relacje *lex specialis* i *lex generalis* występują także w obrębie jednego aktu prawnego. Powstaje więc pytanie o konflikt norm w ramach ustaw regulujących poszczególne podatki – w ramach szczegółowego prawa podatkowego – oraz o możliwości usuwania go w drodze zastosowania reguły kolizyjnej zakresu normowania – pierwszeństwa *lex specialis* przed *lex generalis.*

Ustawy zawierające konstrukcje poszczególnych podatków mają dość usystematyzowaną treść. Z reguły na początku ustawy określony jest zakres jej regulacji, zawężany niekiedy przez odesłanie do innych ustaw o zbliżonym, lecz węższym zakresie regulacji. Wskazać tu można przykładowo art. 1 ustawy z 26.7.1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn. Dz.U. z 2018 r. poz. 200 ze zm.), zgodnie z którym

ustawa reguluje opodatkowanie dochodów osób fizycznych, jednak ustawą nie są objęte, według jej art. 2, m.in. przychody z działalności rolniczej (z wyjątkiem przychodów z działów specjalnych produkcji rolnej), przychody z gospodarki leśnej, przychody podlegające przepisom podatku od spadków i darowizn czy wreszcie przychody armatora. Przychody wyłączone spod przepisów ustawy z 1991 r. podlegają opodatkowaniu według innych ustaw o jednorodnym, wąskim zakresie unormowania, obejmującego jedynie ściśle określone przychody (dochody). Nie oznacza to jednak w żadnym przypadku, iż zachodzi tu, pomiędzy normami ustawy z 1991 r. a normami innymi ustaw mających za swój przedmiot opodatkowanie przychodów (dochodów), relacja *lex specialis – lex generalis*. Każda z ustaw wchodzących w skład szczegółowego prawa podatkowego ma bowiem odrębny, samoistny i niezależny od innych ustaw przedmiot regulacji prawnej. W ustawach zaliczanych do szczegółowego prawa podatkowego zakres regulacji prawnej jest precyzowany także poprzez ulgi i zwolnienia przedmiotowe i podmiotowe. Przepisów dotyczących ulg i zwolnień podatkowych nie można uznawać za przepisy zawierające normy *lex specialis* w stosunku do ogólnej regulacji zakresu podmiotowego lub przedmiotowego ustawy normującej określony rodzaj podatku.

Niekiedy w ustawie podatkowej wyodrębniony jest określony rodzaj przychodu lub dochodu poddawany odrębnym zasadom opodatkowania (przykładem może być odrębne opodatkowanie stron umowy leasingu ujęte w przepisach rozdziału 4a „Opodatkowanie stron umowy leasingu" ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Nie można jednak przyjąć, iż występuje tu relacja treściowa norm *lex specialis – lex generalis*. Ma tu bowiem jedynie miejsce opodatkowanie określonych czynności faktycznych lub prawnych, które z podatkowego punktu widzenia zostały uznane przez prawodawcę za na tyle odrębne od innych czynności podlegających opodatkowaniu, iż należało w stosunku do nich przyjąć odmienne regulacje podatkowe.

Część II.
Ogólne prawo podatkowe

Rozdział I. Założenia systemu ogólnego prawa podatkowego

Literatura: *A. Choduń*, *A. Gomułowicz*, *A. Skoczylas*, Klauzule generalne i zwroty niedookreślone w prawie podatkowym i administracyjnym. Wybrane zagadnienia teoretyczne i orzecznicze, Warszawa 2013; *A. Gomułowicz*, *J. Małecki*, Podatki i prawo podatkowe, Warszawa 2011; *A. Gomułowicz*, *D. Mączyński*, Podatki i prawo podatkowe, Warszawa 2016; *H.W. Kruse*, Lehrbuch des Steuerrechts, Band I, Allgemainer Teil, München 1991; *Susan M. Lyons* (red.), Międzynarodowy słownik podatkowy, Warszawa 1997; *A. Rosenkranz*, Ordynacja podatkowa, Warszawa 1937.

§ 1. Pojęcie ogólnego prawa podatkowego

I. Istota i zakres ogólnego prawa podatkowego

Historyczny system podatkowy – tj. system obowiązujący w danym miejscu i czasie – składa się z aktów prawnych zawierających przepisy regulujące poszczególne podatki – **szczegółowe prawo podatkowe** – oraz aktów prawnych, których przepisy odnoszą się **do wszystkich podatków** – **ogólne prawo podatkowe**. Ustawy należące do szczegółowego prawa podatkowego normują poszczególne podatki kształtując w nich podatkowoprawny stan faktyczny. Nie rzadko też w ustawach tych zamieszczane są również normy proceduralne, odnoszące się jednak tylko do uregulowanych w nich podatków. **228**

Wykładnia przepisów tworzących podatkowoprawny stan faktyczny powinna dawać podstawy do ustalenia norm prawnych, z których wynika, **kto jest obciążony** obowiązkiem płacenia podatku, jakie **zjawiska** życia społecznego podlegają opodatkowaniu oraz jaka jest **wysokość** należności podatkowych. Zasady przekształcania obowiązku podatkowego w zobowiązanie podatkowe, odpowiedzialność za zobowiązania podatkowe, a także tryb ustalania i poboru podatków unormowane są często **jednolicie** **229**

dla całego systemu podatkowego. Ustawy regulujące tego rodzaju materię prawną zaliczane są do **ogólnego prawa podatkowego**.

230 Zaliczenie danego przepisu do ogólnego lub szczegółowego prawa podatkowego determinowane jest nie tyle treścią materii prawnej w nim zawartej, co **zakresem regulacji** przyjętej dla określonego aktu normatywnego. W przypadku, gdy jest to akt odnoszący się do wszystkich podatków, przepisy w nim zawarte należy zakwalifikować do ogólnego prawa podatkowego. Natomiast gdy przepisy o podobnej treści jak te, które znajdują się w ogólnym prawie podatkowym (np. przepisy proceduralne), ujęte są w akcie prawnym zawierającym konstrukcję konkretnego podatku, należy je zaliczyć do szczegółowego prawa podatkowego. Rozstrzygającym kryterium jest tu bowiem **miejsce aktu prawnego** w systemie podatkowym – ogólne lub szczegółowe prawo podatkowe – a nie treść zawartych w nim przepisów.

231 W celach **dydaktycznych lub badawczych** można w oparciu o kryterium materii prawnej łączyć przepisy zamieszczone w poszczególnych aktach prawnych dla całościowego przedstawienia danej problematyki (np. postępowania podatkowego); z punktu widzenia **praktyki stosowania prawa** jest to jednak nie tylko niewskazane, lecz wręcz niedopuszczalne. W procesie interpretacji prawa ważne jest bowiem (zwłaszcza przy stosowaniu wykładni systemowej), czy dany przepis należy traktować jako odnoszący się do całego systemu podatkowego – niejako wyciągnięty przed nawias, czy też można go odnieść wyłącznie do określonego podatku.

232 Treść przepisów zamieszczonych w poszczególnych aktach prawnych nie jest jednak zupełnie obojętna z punktu widzenia ich przynależności do prawa podatkowego w ogóle, a ogólnego prawa podatkowego w szczególności. Chodzi o to, czy zakwalifikowanie danego aktu prawnego do ogólnego prawa podatkowego może być oparte wyłącznie na przedstawionych kryteriach formalnoprawnych związanych z możliwością stosowania jego przepisów do całego systemu podatkowego, czy też konieczne jest również uwzględnienie jego treści. Rozstrzygnięcia wymaga bowiem, czy każdy akt prawny odnoszący się do podatków należy zaliczyć do prawa podatkowego, czy też jedynie te z nich, w których **przedmiot i metoda regulacji prawnej** są właściwe dla prawa podatkowego.

233 Normy prawa podatkowego regulują stosunki społeczne pomiędzy państwem (lub innym związkiem publicznoprawnym) a podatnikiem związane z nieekwiwalentnym przesuwaniem środków pieniężnych pomiędzy tymi podmiotami. Stosunki tego rodzaju są charakterystyczne **wyłącznie** dla prawa podatkowego, co powoduje, że **przedmiot** regulacji prawnej stanowi podstawowe kryterium odróżniania prawa podatkowego od innych ga-

łęzi prawa. Przedmiot regulacji prawnej właściwy dla prawa podatkowego determinuje także stosowaną w nim **metodę** regulacji prawnej. Może nią być wyłącznie metoda administracyjnoprawna oparta na władztwie i podporządkowaniu. Metoda ta jest jednak właściwa również innym gałęziom prawa zaliczonym do prawa publicznego, co przesądza, iż stanowi ona kryterium pomocnicze przy określaniu pojęcia prawa podatkowego oraz jego miejsca w systemie prawa.

234 Świadczenie pieniężne na rzecz władzy publicznej, któremu nie odpowiada wzajemne świadczenie tej władzy, dokonywane jest, gdy dane podmioty związane są ze stanem faktycznym, z jakim ustawa łączy obowiązek podatkowy. Ustalić to można na podstawie przepisów prawnych tworzących konstrukcje poszczególnych podatków (szczegółowego prawa podatkowego). Dla realizacji roszczenia podatkowego władzy publicznej niezbędne są również przepisy regulujące zasady **powstawania i wykonywania zobowiązań podatkowych, odpowiedzialności za te zobowiązania, a także procedurę podatkową**. Wreszcie w określonych przypadkach roszczenie podatkowe realizowane jest w drodze **egzekucji administracyjnej** świadczeń pieniężnych, a wobec podmiotów naruszających normy prawne o charakterze karnym stosuje się **sankcje karne skarbowe**. Przepisy prawa regulujące egzekucję zaliczane są do **prawa administracyjnego**, zaś normujące sankcje karne skarbowe do **prawa karnego**. Powstaje więc pytanie, czy można je także zaliczyć – jako tworzące kompleksowe instytucje prawne – również do prawa podatkowego, zważywszy że ich treść dotyczy także problematyki opodatkowania.

235 Prawo karne skarbowe unormowane jest w ustawie z 10.9.1999 r. – Kodeks karny skarbowy (tekst jedn. Dz.U. z 2017 r. poz. 2226 ze zm.). Obejmuje ona całość przepisów, które za swój przedmiot mają **przestępstwa i wykroczenia skarbowe**. Ustawa ta, zwłaszcza zaś gdy chodzi o jej część ogólną i procesową, nawiązuje do zasad i instytucji prawa karnego powszechnego, chociaż jako całość jest autonomicznym aktem prawnym mającym za przedmiot regulację karnoprawną służącą ochronie finansów publicznych. Jej podstawowym celem – najszerzej ujmując – jest zapewnienie uiszczania należności publicznoprawnych. Można zatem przyjąć, iż prawo karne skarbowe stanowi w pierwszym rzędzie część składową prawa karnego powszechnego w szerokim jego rozumieniu.

236 Przedmiotem ochrony prawa karnego skarbowego jest interes finansowy i gospodarczy państwa, głównie w dziedzinie prawa dewizowego, celnego oraz **podatkowego**. W tym sensie można przyjąć, iż prawo karne skarbowe służy wzmocnieniu – w drodze wykorzystywania środków penalnych – możliwości realizacji przepisów wymienionych dziedzin prawa,

a zakres jego ochrony karnej związany jest ściśle z treścią tych przepisów (materialnych i proceduralnych). Ochrona interesu finansowego państwa realizowana jest tu jednak środkami właściwymi dla prawa karnego, a nie prawa dewizowego, celnego czy też podatkowego. Istotne jest zwłaszcza, że w prawie karnym skarbowym stosuje się **penalną metodę regulacji prawnej** (wyróżnianą współcześnie jako trzecia – obok cywilnoprawnej i administracyjnoprawnej – metoda regulacji prawnej), zaś przedmiotem jego regulacji są stosunki społeczne właściwe dla prawa karnego.

237 Podstawowym celem prawa karnego skarbowego w dziedzinie opodatkowania jest **ochrona interesu publicznego** wyrażająca się w pełnym i terminowym realizowaniu roszczeń pieniężnych państwa (lub innego związku publicznoprawnego) wynikających z ustaw podatkowych. Prawidłowe zachowanie podatnika (i innego podmiotu) nie jest jednak określone w prawie karnym skarbowym, lecz w normach prawa podatkowego, a ściślej w ich dyspozycjach. W tym sensie można przyjąć, iż **materialne podstawy** odpowiedzialności za przestępstwa i wykroczenia skarbowe znajdują się w szczegółowym i ogólnym prawie podatkowym. Jednak w przypadku popełnienia przestępstwa lub wykroczenia skarbowego rodzą się nowe stosunki prawne, właściwe dla prawa karnego, a nie prawa podatkowego.

Przepisy prawa karnego skarbowego są **typowe** dla prawa karnego, co przesądza, iż zalicza się je do prawa karnego, a nie do prawa podatkowego. W procesie wykładni i stosowania tych przepisów należy się bowiem kierować przede wszystkim zasadami przyjętymi **w prawie karnym**, sięgając do innych gałęzi prawa, w tym do prawa podatkowego, jedynie wtedy, gdy zasady interpretacji prawa właściwe dla prawa karnego nie dają możliwości jednoznacznego ustalenia norm prawnych zawartych w przepisach prawa karnego skarbowego.

238 Zobowiązania podatkowe powinny być realizowane w sposób **dobrowolny**. Dobrowolne wykonywanie zobowiązań podatkowych unormowane jest w przepisach postępowania podatkowego. W przypadku jednak gdy podatnik (dłużnik podatkowy) nie wykona dobrowolnie zobowiązania podatkowego, zachodzi konieczność jego **przymusowej** realizacji. Dokonywane jest to według zasad właściwych dla przymusowego wykonywania wszelkich obowiązków administracyjnoprawnych. Dopiero w przypadku gdy egzekucja administracyjna należności pieniężnych nie może być przeprowadzona przy użyciu odpowiednich dla niej środków egzekucji (np. egzekucji z pieniędzy, z rachunków bankowych) lub też egzekucja taka okaże się bezskuteczna albo gdy zastosowanie środków egzekucji

administracyjnej nie jest wskazane, można realizować egzekucję **w trybie sądowym** (art. 921–1013 KPC) z nieruchomości zobowiązanego.

239 Egzekucja zobowiązań podatkowych unormowana jest w ustawie z 17.6.1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (tekst jedn. Dz.U. z 2017 r. poz. 1201 ze zm.). Przedmiotem regulacji tej ustawy jest zarówno postępowanie egzekucyjne w sprawach należności pieniężnych, jak i przymusowe wykonywanie obowiązków niepieniężnych.

Do zobowiązań podatkowych – jako należności pieniężnych – stosowane są przede wszystkim przepisy zamieszczone w dziale II ustawy, a także ogólne zasady postępowania egzekucyjnego unormowane w dziale I.

240 Przymusowe wykonywanie zobowiązań podatkowych w drodze egzekucji administracyjnej nie wykazuje jakiejś szczególnej specyfiki w stosunku do generalnych zasad wykonywania dyrektyw administracyjnych wynikających bezpośrednio z przepisów prawa albo też z wydanych na ich podstawie aktów administracyjnych. Opiera się ono na **ogólnych regułach** działania administracji i zmierza do spowodowania wystąpienia stanu faktycznego wymaganego przez prawo, w tym przypadku przez prawo podatkowe.

Egzekucja skierowana jest do podmiotu zobowiązanego (podmiotu biernego postępowania administracyjnego), który **nie wykonał** obowiązku wynikającego z rozstrzygnięcia zawartego w decyzji administracyjnej (podatkowej) lub też wynikającego bezpośrednio z treści przepisu prawa. Stosowanie środków przymusu wobec podmiotów będących dłużnikami w zobowiązaniowym stosunku prawnym realizowane jest zgodnie z regułami właściwymi dla **prawa administracyjnego**, a nie podatkowego. Służą one zapewnieniu realizacji wszelkiego rodzaju roszczeń o charakterze pieniężnym, wśród których podstawowe znaczenie mają roszczenia z tytułu podatków. Nie oznacza to jednak, iż ze względu na znaczącą rolę należności podatkowych przymusowa ich realizacja w drodze egzekucji administracyjnej wymaga specjalnych zasad wynikających ze specyfiki prawa podatkowego.

241 Przedmiot egzekucji – należności pieniężne z tytułu zobowiązań podatkowych – nie zmienia w niczym charakteru przepisów zamieszczonych w ustawie o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, które ze swej istoty są przepisami prawa administracyjnego. Oznacza to, że w procesie wykładni i stosowania przepisów tej ustawy należy przyjąć zasady właściwe dla prawa administracyjnego, a nie prawa podatkowego. Posługiwanie się natomiast zasadami interpretacji prawa wykształconymi na gruncie prawa podatkowego może mieć co najwyżej charakter uzupełniający.

242 Zakres ogólnego prawa podatkowego należy rozpatrywać na szerszym tle problematyki podziału prawa na gałęzie. Niezależnie od umowności kryteriów tego podziału – tak gdy chodzi o przedmiot regulacji prawnej, jak i jej metodę – można przyjąć, że ma on istotne znaczenie, gdy pozwala na wskazanie cech specyficznych danej gałęzi. Wyodrębnienie z systemu prawa określonej gałęzi jest zwłaszcza ważne, gdy ułatwia stosowanie prawa, pozwalając na dokonanie rozstrzygnięć na podstawie **zasad właściwych dla tej gałęzi** przy sięganiu do zasad (niekiedy norm) przynależnych do innych gałęzi jedynie wtedy, gdy brak ich w danej gałęzi.

243 Rozwój prawa podatkowego, zwłaszcza w demokratycznych krajach o gospodarce rynkowej, doprowadził do wykształcenia zasad właściwych dla tej gałęzi, pozwalających na jej **wyodrębnienie** w ramach systemu prawa, a także wskazuje na pewne – właściwe dla prawa podatkowego – reguły wykładni i stosowania prawa. Dotyczą one jednak tylko tych przepisów, których tworzenie wynika z właściwej dla prawa podatkowego polityki legislacyjnej (związanej z podstawowymi celami opodatkowania – fiskalnymi, gospodarczymi i społecznymi) oraz z odpowiednio do niej dobranej techniki legislacyjnej. Przepisy te składają się na system prawa podatkowego, który jednak, jak już pisano w rozdziale III niniejszego opracowania, nie jest tożsamy z systemem podatkowym.

244 System podatkowy, gdzi się przypomnieć, jest pojęciem szerszym. Jako ogół podatków obowiązujących w danym państwie wiąże się on z różnorodnymi celami politycznymi, gospodarczymi, które ma realizować. Ponadto, nie wszystkie przepisy odnoszące się do opodatkowania można zaliczyć do systemu prawa podatkowego, lecz jedynie te, których tworzenie i stosowanie oparte zostały na regułach właściwych dla prawa podatkowego. Będą to przede wszystkim przepisy zamieszczone w aktach prawnych odnoszących się do całego prawa podatkowego, jak również przepisy zamieszczone w aktach normujących określone rodzaje podatków, jak i wreszcie przepisy zamieszczone w aktach nienależących do prawa podatkowego, ale tworzących konstrukcję określonego podatku (np. podatek od gier uregulowany w ustawie z 19.11.2009 r. o grach hazardowych, tekst jedn. Dz.U. z 2018 r. poz. 165 ze zm.), a także przepisy regulujące ulgi i zwolnienia podatkowe, znajdujące się poza ustawami podatkowymi.

245 Wszystkie przepisy odnoszące się do opodatkowania należy zaliczyć do **systemu podatkowego**, natomiast do **systemu prawa podatkowego** jedynie te z nich, które wykazują cechy **właściwe dla prawa podatkowego**. Przepisy karne skarbowe odnoszą się również do podatków. Niezależnie jednak od tego są one, jak już szerzej pisano, przepisami właściwymi dla prawa karnego. Można je zatem zaliczyć do systemu podatkowego,

lecz nie do systemu prawa podatkowego. Podobnie jest w przypadku ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, której przepisy są typowe dla prawa administracyjnego, co powoduje, że ustawa ta może być zakwalifikowana do systemu podatkowego, ale nie do systemu prawa podatkowego.

W procesie wykładni i stosowania wymienionych aktów prawnych należy kierować się w pierwszym rzędzie zasadami właściwymi odpowiednio do prawa karnego i administracyjnego, przy ograniczonej roli prawa podatkowego. Inaczej jest natomiast w przypadku przepisów normujących zobowiązania podatkowe i postępowanie podatkowe, które, zwłaszcza gdy chodzi o zobowiązania, są typowe dla prawa podatkowego. Wprawdzie procedura podatkowa należy do rodziny procedur administracyjnych, a niekiedy unormowana jest w akcie prawnym regulującym kompleksowo postępowanie prowadzone przez organy administracji (w tym także podatkowej), to jednak postępowanie podatkowe wykazuje znaczną specyfikę w stosunku do ogólnego postępowania administracyjnego, pozwalającą na zakwalifikowanie go do systemu prawa podatkowego.

246 Zaliczenie określonego aktu prawnego do ogólnego prawa podatkowego powinno być oparte na dwóch zasadniczych kryteriach – **zakresu regulacji prawnej oraz jej treści**. Należą do niego przede wszystkim akty, których przepisy odnoszą się do całego systemu podatkowego. Nie wszystkie z nich jednak, choć spełniają ten warunek, są aktami tworzącymi ogólne prawo podatkowe, lecz jedynie te, które zawierają przepisy **właściwe** dla prawa podatkowego, tak gdy chodzi o ich **tworzenie, jak i stosowanie**. Dlatego też do ogólnego prawa podatkowego zakwalifikować można akty prawne normujące zobowiązania podatkowe i postępowanie podatkowe, natomiast akty odnoszące się do całego systemu podatkowego regulujące prawo karne skarbowe i egzekucję administracyjną świadczeń podatkowych są – ze względu na charakter zamieszczonych w nich norm prawnych – aktami przynależnymi do **prawa karnego i prawa administracyjnego**.

II. Kodyfikacja ogólnego prawa podatkowego

247 Materia ogólnego prawa podatkowego jest bardzo trudna do uregulowania. Prawodawca powinien bowiem niejako **wyciągnąć przed nawias** elementy prawa podatkowego dotyczące powstawania, zmian i wygasania stosunku prawnego zobowiązania podatkowego, a także trybu postępowania zmierzającego do ustalenia i wykonywania zobowiązań podatkowych. Wymaga to całościowego ujęcia problematyki opodatkowania, odpowiedniej systematyki, przejrzystości i precyzji terminologicznej, a także

tworzenia konstrukcji prawnych, które mogą obowiązywać w długim czasie. Stabilność przepisów ogólnego prawa podatkowego determinuje bowiem stałość zasad postępowania organów administracji przy ustalaniu stanów faktycznych podlegających opodatkowaniu oraz interpretowaniu przepisów prawnych związanych z tymi stanami. Pozwala to także na wypracowanie trwałej linii orzecznictwa, co ma szczególne znaczenie, zważywszy iż w ogólnym prawie podatkowym częściej niż w prawie szczegółowym ustawodawca posługuje się klauzulami generalnymi i zwrotami niedookreślonymi. Należy to jednak robić w sposób racjonalny i wyważony w sytuacjach, które tego rodzaju techniki prawodawczej wymagają. Jest to szczególnie zalecane w prawie podatkowym jako prawie ingerencyjnym o zamkniętym systemie norm. Ważne jest zwłaszcza, aby twórcy prawa dysponowali pewną wyobraźnią co do możliwości wypełniania klauzul generalnych i dopełniania zwrotów niedookreślonych w praktyce stosowania prawa. Istotne jest szczególnie odpowiednie zsynchronizowanie norm szczegółowego i ogólnego prawa podatkowego tak aby, klauzule generalne i zwroty niedookreślone zamieszczone w ogólnym prawie podatkowym , wspierały niejako możliwości posługiwania się nimi w szczegółowym prawie podatkowym. Chodzi o to, by orzecznictwo podatkowe mogło wskazywać podmiotom stosującym prawo, zwłaszcza administracji, w jaki sposób należy uelastycznić przepisy prawne zawierające klauzule generalne i zwroty niedookreślone. Dotyczy to zwłaszcza tak zwanych „trudnych przypadków", kiedy stany faktyczne związane z opodatkowaniem są na tyle skomplikowane, że nie ma obiektywnych możliwości precyzyjnego ich ujęcia w formach właściwych dla prawa, biorąc pod uwagę niedoskonałości języka w jakim formułowane są normy prawne oraz dynamikę procesów gospodarczych.

248 Stabilność ogólnego prawa podatkowego wpływa na realizację **zasady pewności prawa**, nawet gdy przepisy regulujące poszczególne podatki ulegają zmianom. Z tego punktu widzenia ważne jest, aby materia ogólnego prawa podatkowego znajdowała regulację w ustawach, przy wyjątkowym jedynie zamieszczaniu jej w podustawowych aktach prawnych. W przypadku przesunięcia dużego zakresu regulacji do aktów wykonawczych, zwłaszcza zaś opartych na niezbyt precyzyjnie sformułowanych upoważnieniach ustawowych, powstaje niebezpieczeństwo zbyt częstego dopasowywania treści ogólnego prawa podatkowego do bieżących potrzeb budżetu.

Ogólne prawo podatkowe unormowane jest w kilku aktach prawnych, albo też w jednym akcie. Kodyfikacja ogólnego prawa podatkowego jest bardzo trudna i wymaga szczególnej precyzji, właściwej dla regulacji kodeksowej.

249 Kodyfikacja stanowi formę uporządkowania przepisów prawnych poprzez całościowe unormowanie określonej dziedziny prawa lub obszernego jej fragmentu i zastąpienia regulacji rozproszonej w wielu aktach normatywnych. Zasadniczym jej celem jest **ujednolicenie i usystematyzowanie** materii prawnej, która została już „opanowana" przez naukę prawa, orzecznictwo, a przede wszystkim przez samego prawodawcę. Przepisy powstające w wyniku prac kodyfikacyjnych powinny mieć cechy **trwałości** i regulować przede wszystkim odrębne, autonomiczne dla danej gałęzi prawa, zasady ogólne i instytucje prawne. Wymogi, jakie stawiane są przed kodyfikacją w ogóle, zaś kodyfikacją ogólnego prawa podatkowego w szczególności, wyraźnie wskazują na to, że podstawowym warunkiem jej przeprowadzenia jest **stabilizacja** prawa podatkowego, utrwalona praktyka jego stosowania, a także związany z tym rozwój nauki prawa tworzącej pewne uogólnienia, tak gdy chodzi o stanowienie prawa podatkowego, jak i jego stosowanie. Pomimo więc niewątpliwych korzyści, jakie przynosi kodyfikacja ogólnego prawa podatkowego, należy dokonywać jej jedynie wtedy, gdy dany system podatkowy osiągnął taki rozwój, który pozwala na pełne ujednolicenie i usystematyzowanie materii prawnej.

250 Ogólne prawo podatkowe skodyfikowane w jednym akcie prawnym, przy dobrej jego jakości może mieć dla prawa podatkowego podobne znaczenie, jak dla prawa cywilnego Część ogólna Kodeksu cywilnego, zwłaszcza wówczas, gdy dokona się łącznego unormowania **zobowiązań podatkowych oraz postępowania podatkowego.**

Łączne unormowanie zobowiązań podatkowych i postępowania podatkowego zapobiega sztucznemu rozdzielaniu tych zagadnień, mocno ze sobą powiązanych. Podatnik obarczony jest bowiem nie tylko materialnoprawnym obowiązkiem świadczenia pieniężnego, lecz także wieloma innymi obowiązkami, zwłaszcza **proceduralnymi**, pochodnymi obowiązku materialnoprawnego. Przepisy materialnoprawne i proceduralne są w wielu przypadkach tak mocno ze sobą powiązane i wzajemnie od siebie uzależnione, że unormowanie ich w jednym akcie prawnym znacząco ułatwia stosowanie prawa.

251 Koncepcja ustawy regulującej ogólne prawo podatkowe powinna zmierzać do zamieszczenia w niej tego rodzaju treści, która daje **całościowy obraz** mechanizmów prawnych opodatkowania. Poza problematyką zobowiązań podatkowych i postępowania podatkowego powinny być w niej zamieszczone także przepisy normujące **podstawowe** pojęcia prawa podatkowego oraz jego **zasady**.

252 Zakres materii prawnej ustawy regulującej ogólne prawo podatkowe można rozpatrywać z dwojakiego punktu widzenia: pierwszy dotyczy do-

boru **treści**, które należy w niej unormować, drugi natomiast „**głębokości**" regulacji tych treści.

Z samej istoty ogólnego prawa podatkowego wynika, że ustawa normująca to prawo powinna obejmować swym zakresem te zagadnienia, które mogą być jednolicie ukształtowane dla wszystkich podatków. Podstawowe zadania procesu legislacyjnego należy więc tu wiązać z celami, jakie zwykle stawia się przed kodyfikacją. W prawie podatkowym nie ma jednak technicznoprawnych możliwości tworzenia tak szerokiego aktu prawnego, jakim jest Kodeks cywilny czy Kodeks karny. Poszczególne rodzaje podatków powinny bowiem posiadać odrębne regulacje prawne, oparte co prawda na jednolitych elementach techniki podatkowej (podmiot i przedmiot podatku, podstawa opodatkowania oraz stawka podatkowa, a także ulgi i zwolnienia), ale wypełnionych właściwą dla nich treścią normatywną. Można natomiast przyjąć, że pozostała materia prawna nadaje się do uregulowania w ustawie normującej ogólne prawo podatkowe. Należy zatem – dokonując kodyfikacji ogólnego prawa podatkowego – przyjąć założenie, aby jak największy zakres problematyki prawa podatkowego został zamieszczony w ustawie normującej to prawo. Przemawia za tym zarówno kodeksowy charakter takiego aktu prawnego, jak i może przede wszystkim korzyści, jakie przynosi taka regulacja.

253 Stworzenie jednolitych norm prawnych dla wszystkich (lub dla większości) podatków zwalnia prawodawcę z konieczności konfrontowania nowych rozwiązań, wprowadzanych w poszczególnych podatkach, z rozwiązaniami innych ustaw podatkowych, a także pozwala na utrwalenie praktyki stosowania prawa. Ta swoista „**konstytucja podatkowa**" nakazywałaby bowiem konieczność zsynchronizowania zmian prawa podatkowego z przyjętymi w niej regułami, jak również przestrzegania ich w procesie wykładni i stosowania prawa. Należy zatem dążyć do jak najszerszej regulacji prawa podatkowego w takim „**kodeksie podatkowym**". Zależy to jednak – jak w każdym przypadku regulacji kodeksowej – od tego, jak dalece materia prawa podatkowego została „opanowana" przez prawodawcę, orzecznictwo oraz naukę prawa. Istnieje jednak pewne minimum regulacji przesądzające o możliwości przyjęcia, iż w danym przypadku mamy do czynienia z kodyfikacją ogólnego prawa podatkowego.

Ustawa, w której dokonano kodyfikacji, powinna zawierać co najmniej całościowe unormowanie **zobowiązań podatkowych oraz postępowania podatkowego** przez zebranie przepisów rozproszonych w wielu ustawach podatkowych, a także odpowiednie ich uporządkowanie. W miarę rozwoju prawa podatkowego zakres przedmiotowy tej regulacji powinien systematycznie wzrastać, ograniczając do niezbędnego minimum unormowania

ustaw podatkowych zawierających konstrukcje poszczególnych podatków. Ważne z tego punktu widzenia jest także, jak kształtował się rozwój historyczny danego systemu podatkowego, zwłaszcza zaś ogólnego prawa podatkowego.

§ 2. Główne kierunki rozwoju ogólnego prawa podatkowego w Polsce

I. Okres międzywojenny

1. Postępowanie podatkowe i zobowiązania podatkowe w latach 1918–1934

W Polsce okresu międzywojennego, do czasu wydania Ordynacji podat- **254**
kowej z 15.3.1934 r., postępowanie podatkowe i zobowiązania podatkowe unormowane były w aktach prawnych regulujących określone podatki. Można więc przyjąć, iż w tym czasie nie było w Polsce ogólnego prawa podatkowego, tj. aktów (aktu) prawnych zawierających przepisy odnoszące się do wszystkich lub większości podatków. Poszczególne ustawy podatkowe określały nie tylko sam obowiązek podatkowy, lecz także jego przekształcenie w zobowiązania podatkowe, ich wygasanie oraz odpowiedzialność za te zobowiązania (podatnika i innych podmiotów). Stosowana wówczas procedura podatkowa była w znacznej mierze determinowana konstrukcjami określonych podatków, a także warunkami gospodarczymi, społecznymi i politycznymi, jakie w Polsce występowały.

Odbudowa kraju wyniszczonego rządami państw zaborczych oraz dzia- **255**
łaniami wojennymi wymagała znacznych zasobów pieniężnych. Przyjmowano więc takie konstrukcje wymiaru i poboru podatków, które pozwalały na natychmiastowe zasilanie Skarbu Państwa środkami pieniężnymi. Do realizacji tego celu niezbędne było także zorganizowanie sprawnej administracji podatkowej. Pozostawiona przez państwa zaborcze administracja nie była jednolita. Wynikało to zarówno z różnego stopnia rozwoju gospodarczego tych państw, jak i z odmienności systemów podatkowych w nich występujących. Trudności przy powoływaniu do życia polskiej administracji skarbowej pogłębiało to, iż ludność polska, poza zaborem austriackim, zajmowała w administracji państw zaborczych przeważnie niższe stanowiska służbowe.

Sytuacja polityczno-gospodarcza, stan administracji skarbowej, a przede wszystkim gwałtowny spadek wartości waluty polskiej narzucały często tworzącemu się systemowi podatkowemu konstrukcje prze-

starzałe, opierające wymiar podatków na dość prymitywnym szacunku. Były to w większości konstrukcje systemu rosyjskiego, najmniej nowoczesnego spośród systemów podatkowych obowiązujących w Polsce w okresie zaborów. Na tym tle, w pogoni za wyrównywaniem deficytu budżetowego, przy mało sprawnym aparacie administracji skarbowej, znacznie uproszczonych konstrukcjach wymiaru i poboru podatków bezpośrednich, podstawowym źródłem dochodów budżetowych staje się inflacja. Obok dochodów z inflacji państwo czerpało znaczne dochody z podatków pośrednich, których pobór był stosunkowo prosty, a podstawa wymiaru mniej podatna na wpływ inflacji.

256 Głównym zadaniem administracji skarbowej w pierwszym okresie tworzenia polskiego systemu podatkowego było jak najszybsze ściąganie podatków. Każde opóźnienie w ich wymiarze, wynikłe z konieczności zebrania niezbędnych dowodów do ustalenia rzeczywistej wielkości podstawy wymiaru, powodowało straty Skarbu Państwa związane z deprecjacją pieniądza i niepewną sytuacją ekonomiczną podatnika, która czyniła późniejsze ściąganie podatków często bezprzedmiotowym. Wymienione czynniki wpływały na to, że wymiar podatków był znacznie **uproszczony** i opierał się w pierwszym rzędzie na ocenie **zewnętrznych** stosunków gospodarczych i majątkowych podatnika, i ta ocena, a nie bezpośrednie dowody, stanowiła często podstawę ustalania należności podatkowych.

257 Dalsze lata, zwłaszcza okres 1926–1934, kiedy to nastąpiła wyraźna stabilizacja polskiego systemu podatkowego, przynoszą istotne jego zmiany rzutujące na postępowanie podatkowe. Unowocześnienie konstrukcji materialnego prawa podatkowego wymagało dostosowania do nich wymiaru i poboru podatków. W większym stopniu niż na początku lat 20. XX w. wymiar podatku opierał się na ustalaniu **rzeczywistych** dochodów i przychodów podatników, przy równoczesnym zwiększeniu ich **obowiązków proceduralnych** dotyczących składania zeznań i deklaracji podatkowych, popartych odpowiednimi dowodami. Przykładem tego rodzaju rozwiązań może być wymiar i pobór podatku dochodowego. Podatnicy byli zobowiązani do składania zeznań o wysokości dochodu osiągniętego z poszczególnych źródeł, przy czym osoby prawne dołączały do tych zeznań roczne sprawozdanie z bilansem i rachunkiem zysków i strat oraz protokół z posiedzenia organu zatwierdzającego to sprawozdanie (od obowiązku automatycznego składania zeznań zwolnione były podmioty uzyskujące niskie dochody, jednak organ podatkowy miał prawo żądania od nich złożenia zeznania).

Dowody służące do ustalania należności podatkowych podlegały **swobodnej ocenie** organów podatkowych, poza księgami handlowymi, które

miały szczególną moc dowodową (pominięcie ksiąg jako dowodu wymagało uprzedniego stwierdzenia, że są one nierzetelne lub nieprawidłowe). Organ podatkowy przedstawiał podatnikowi w „dekrecie wątpliwości" zastrzeżenia co do dokładności lub prawdziwości zeznań. Bez umożliwienia mu złożenia wyjaśnień i odrzucenia przedstawionych przez niego dowodów nie można było ustalić dochodu innego od tego, jaki wynikał z zeznania podatkowego. Nie dotyczyło to wymiaru zaocznego, gdy podatnik pomimo ciążącego na nim obowiązku nie złożył zeznania podatkowego, co upoważniało organ podatkowy do ustalenia wysokości podatku na podstawie materiału, jakim organ ten dysponował.

258 Przedstawiona technika wymiaru wskazuje na nowoczesność konstrukcji prawnej, jaka została tu zastosowana, a wiele jej elementów występuje też we współczesnych systemach podatkowych. Nie we wszystkich jednak podatkach okresu międzywojennego stosowano tego rodzaju konstrukcję wymiaru i poboru podatku. Dość uproszczoną, by nie rzec prymitywną technikę wymiaru i poboru, stosowano w podatku gruntowym, a także podatku przemysłowym w tej jego części, która dotyczyła opłacania podatku w formie wykupu świadectwa przemysłowego (patentu); taki sposób wymiaru podatku przemysłowego oparty na zewnętrznych oznakach działalności podatnika został zarzucony w krajach uprzemysłowionych już na początku XIX w. Radykalne zmiany ogólnego prawa podatkowego nastąpiły w Polsce międzywojennej jednak dopiero po uchwaleniu Ordynacji podatkowej z 15.3.1934 r.

2. Ogólne prawo podatkowe w Ordynacji podatkowej z 15.3.1934 r.

259 W okresie międzywojennym Polska należała do **nielicznych** krajów, które miały skodyfikowane ogólne prawo podatkowe. Aktem prawnym kodyfikującym to prawo była **Ordynacja podatkowa** z 15.3.1934 r. (Dz.U. Nr 39, poz. 346 ze zm.), która weszła w życie 1.10.1934 r. Rozwiązania prawne zawarte w Ordynacji oparto głównie na przepisach **pierwszego** tego rodzaju aktu prawnego w Europie, jakim była uchwalona w Niemczech Ordynacja podatkowa (*Reichsabgabenordnung*) z 13.12.1919 r., przy wyraźnym jednak uwzględnieniu specyfiki polskiego systemu podatkowego.

260 Podstawowym celem Ordynacji było stworzenie jednolitych przepisów dla większości danin publicznych – jej przepisy miały zastosowanie do podatków bezpośrednich (z wyjątkiem podatku od uboju i daniny majątkowej). Materia Ordynacji została podzielona na pięć części – „Przepisy ogólne" (Część I), „Postępowanie przy wymiarze podatków" (Część II),

„Przepisy porządkowe" (Część III), „Przepisy karne" (Część IV) oraz „Przepisy przejściowe" (Część V). Zdecydowanie najszerzej została w Ordynacji unormowana problematyka **postępowania podatkowego**, gdyż około połowy jej przepisów było poświęconych zagadnieniom proceduralnym (Ordynacja liczyła 212 artykułów). Dość skromnie unormowano natomiast zobowiązania podatkowe, nie wyodrębniając ich nawet w oddzielną część – przepisy te zostały zamieszczone w Części I („Przepisy ogólne") w dziale VI („Obowiązek podatkowy"). W rzeczywistości jednak problematyka zobowiązań podatkowych uregulowana była w Ordynacji nieco szerzej, gdyż następny dział – „Płatnicy" (podatnicy w dzisiejszym rozumieniu) i ich zastępcy – dotyczył także w znacznym stopniu zobowiązań podatkowych, podobnie jak zamieszczone w części poświęconej postępowaniu podatkowemu przepisy normujące odpowiedzialność za podatek (w dzisiejszym rozumieniu odpowiedzialność za zobowiązania podatkowe). Znacznie szerzej niż zobowiązania podatkowe unormowano natomiast w Ordynacji problematykę prawa karnego skarbowego (zagadnieniom tym poświęcono około 50 artykułów).

261 Przepisy Ordynacji z zakresu zobowiązań podatkowych regulowały tak ważne do dzisiaj problemy, jak obowiązek podatkowy i zobowiązanie podatkowe (jednak bez szczegółowego ich określenia), moment przekształcenia obowiązku w zobowiązanie, a także ich wygasanie. Według Ordynacji obowiązek podatkowy wygasał na skutek powstania okoliczności, określonych w poszczególnych ustawach podatkowych, zaś zobowiązanie wygasało przez zapłatę lub przymusowe ściągnięcie, umorzenie i przedawnienie. Wreszcie Ordynacja normowała odpowiedzialność za zobowiązania podatkowe osób trzecich – spadkobierców, członków rodziny, nabywców nieruchomości, oraz podmiotów obejmujących majątek osoby prawnej; przepisy Ordynacji ustalały także zasady uprzywilejowania roszczeń podatkowych w stosunku do roszczeń pieniężnych z innych tytułów.

Analiza przepisów Ordynacji dotyczących zobowiązań podatkowych wskazuje na ich zwartość, prawniczą jasność sformułowań, a także nowoczesność wielu konstrukcji prawnych. Pomimo nie zawsze precyzyjnego rozgraniczania materialnoprawnych zagadnień zobowiązań i przepisów proceduralnych, Ordynacja dawała dość wyraźny obraz podstawowych problemów zobowiązań podatkowych, niejednokrotnie aktualnych także obecnie. Należy do nich charakter prawny obowiązku i zobowiązania podatkowego, podmioty zobowiązaniowego stosunku prawnego, powstanie zobowiązania oraz jego wygasanie, a także odpowiedzialność za zobowiązania. Nie wszystkie one były do końca wyraźnie rozwiązane, zwłaszcza z perspektywy współczesnych potrzeb, lecz bez wątpienia Ordynacja da-

wała całościowy obraz podstawowych problemów prawnych zobowiązań podatkowych.

262 Postępowanie podatkowe – w ujęciu Ordynacji – dzieliło się na dwa etapy – **postępowanie przygotowawcze** (Część II, dział I) oraz **postępowanie wymiarowe** (Część II, dział II). Pierwszy etap obejmował zbieranie danych ewidencyjnych, mających na celu ustalenie osób podlegających obowiązkowi podatkowemu i dostarczaniu materiałów potrzebnych do właściwego postępowania wymiarowego. W postępowaniu wymiarowym następowało ustalenie wielkości podstawy wymiaru w oparciu o dane uzyskane w obu etapach postępowania. Podział na postępowanie przygotowawcze i wymiarowe miał niewielkie znaczenie praktyczne, gdyż wiele czynności organów podatkowych mieściło się jednocześnie w obu stadiach postępowania (np. badanie ksiąg handlowych, przesłuchiwanie świadków, opinie biegłych czy też wyjaśnienia podatników).

Wymiar podatku – według Ordynacji – opierał się na danych zgromadzonych przez **organy podatkowe**, przy stosunkowo małym udziale podatników w gromadzeniu tych danych. Mieli oni co prawda obowiązek składania zeznań podatkowych w zakresie podatku dochodowego i przemysłowego od obrotu, lecz obowiązek ten przepisy Ordynacji nakładały tylko na podatników prowadzących działalność gospodarczą w większym rozmiarze. Ponadto, podatnicy składali zeznania w przypadku wezwania ich do tego przez organy skarbowe, a także mogli je złożyć z własnej inicjatywy. Jednak, jak podkreślano w literaturze, podatnicy zwykle nie korzystali z tego prawa, co powodowało w praktyce opieranie wymiaru głównie na materiale zgromadzonym przez administrację podatkową.

263 Organy podatkowe miały **swobodę** zarówno w wyborze środków służących do ustalenia należności podatkowej, jak i w ocenie wyników postępowania dowodowego. Wyjątek stanowiły dowody z ksiąg. W przypadku gdy podatnik przedstawił w terminie księgi handlowe, uproszczone księgi handlowe lub księgi gospodarcze, organy podatkowe mogły ustalić należność podatkową w oparciu o inne dowody tylko, gdy księgi zostały przez nie odrzucone jako nierzetelne – prowadzone niezgodnie z prawdą – albo nieprawidłowe – prowadzone niezgodnie z przepisami Kodeksu handlowego, zasadami księgowości lub zwyczajami handlowymi. W razie wątpliwości co do dokładności lub prawdziwości złożonego w terminie zeznania podatkowego opartego na zaofiarowanych przez podatnika dowodach z ksiąg, organy skarbowe miały obowiązek wezwania podatnika do uzupełnienia, wyjaśnienia lub sprostowania zeznania.

Materiały niezbędne do ustalenia istnienia obowiązku podatkowego oraz przekształcenia go w zobowiązanie podatkowe zbierane były przez

administrację podatkową z własnej inicjatywy lub też przesyłane przez zobowiązane do tego podmioty. Do stałego dostarczania **materiałów informacyjnych** zobowiązane były zarządy gmin, urzędy wojewódzkie, władze przemysłowe, sądy, rady adwokackie, posiadacze mieszkań oraz właściciele nieruchomości budynkowych. Informacje te dotyczyły nieruchomości gruntowych i budynkowych, przedsiębiorstw przemysłowych i handlowych, osób wykonujących wolne zawody oraz osób zajmujących lokale w nieruchomościach budynkowych. Ponadto, urzędy państwowe i samorządowe oraz instytucje publiczne i zrzeszenia korzystające z gwarancji lub subwencji państwowych miały obowiązek przesyłania informacji o zawarciu umów dzierżawy oraz umów o wykonanie robót i usług.

Organy podatkowe przy zbieraniu materiałów informacyjnych przesłuchiwały świadków i biegłych, przeglądały akta, księgi i dokumenty znajdujące się w posiadaniu władz, urzędów, przedsiębiorstw prywatnych, a także miały prawo żądania od tych podmiotów danych niezbędnych do wymiaru podatkowego. Wyjątek dotyczył danych objętych tajemnicą bankową, którą można było ujawnić w przypadkach wyjątkowych na pisemne zarządzenie Ministra Skarbu.

264 **Decyzje wymiarowe** powinny być oparte – według Ordynacji – na materiale faktycznym, tj. danych wynikających z akt podatkowych, przy uwzględnianiu wszystkich okoliczności, które mają znaczenie dla wymiaru, zaś okoliczności te powinny być ustalone w sposób wyczerpujący i obiektywny. Jednak w przypadkach rzeczywistych trudności w ustaleniu należności podatkowych w oparciu o zebrany materiał faktyczny, władze wymiarowe mogły stosować **normy szacunkowe** dotyczące dochodowości przedsiębiorstw, wysokości obrotów czy też dochodowości gruntów. Ponadto, gdy zebrany materiał nie wystarczał do obliczenia dochodu podlegającego opodatkowaniu, organy podatkowe miały prawo do ustalania podstawy wymiaru w oparciu o **oznaki zewnętrzne** świadczące o położeniu ekonomicznym podatnika (wydatki domowe, osobiste itp.), jeżeli oznaki te wskazywały na dochody podatnika przewyższające znacznie dochody otrzymywane ze źródeł znanych władzom wymiarowym.

265 Na technikę podatkową stosowaną w Ordynacji istotny wpływ miały przepisy normujące powstanie zobowiązań podatkowych. Regułą było przekształcenie obowiązku podatkowego w zobowiązanie w oparciu **o konstytutywną decyzję** organu podatkowego przybierającą formę **nakazu płatniczego**. Zobowiązanie podatkowe obejmowało swym zakresem przedmiotowym zarówno podatek, jak i wszelkiego rodzaju dodatki do podatku, a także należności uboczne – kary za zwłokę, odsetki za odroczenie i koszty przymusowego poboru.

Ordynacja podatkowa przewidywała także powstanie zobowiązań podatkowych **z mocy prawa**, kiedy to były one wymagalne z upływem terminu płatności określonego w ustawie. Wymiaru podatkowego nie dokonywano, gdy pobór podatku odbywał się za pośrednictwem **płatnika** (uposażenia służbowe, emerytury i wynagrodzenia za pracę, tantiemy od kapitałów i rent) lub też gdy **sam podatnik** miał obowiązek obliczenia obciążających go należności podatkowych (dotyczyło to tylko przypadków, gdy podatnik uzyskiwał dochody z uposażeń służbowych pobieranych u kilku pracodawców). W przypadku gdy podmiot zobowiązany do obliczenia podatku (pracodawca, podatnik) nie wpłacił podatku albo wpłacił w niższej wysokości, niż należało, organ podatkowy dokonywał **wymiaru kontrolnego**.

W postępowaniu podatkowym w Ordynacji dominowała zatem technika wymiaru podatkowego realizowanego przez organy podatkowe. Wyjątkowo stosowano obliczanie podatku przez płatnika, zaś zupełnie sporadycznie posługiwano się techniką samoobliczania podatkowego. Przyjęta w Ordynacji technika postępowania podatkowego kształtowała w istotny sposób rozkład obowiązków procesowych pomiędzy organami podatkowymi i podatnikami.

Ordynacja nakładała obowiązek gromadzenia materiałów faktycznych **266**
potrzebnych do rozstrzygnięcia sprawy podatkowej głównie na **organy podatkowe**, przy znacznym ograniczeniu tego rodzaju obowiązków w stosunku do podatników. Odnosi się to zwłaszcza do konstrukcji postępowania funkcjonującego po nowelizacji Ordynacji dokonanej dekretem Prezydenta Rzeczypospolitej z 14.1.1936 r. (Dz.U. Nr 3, poz. 13), która doprowadziła do dalszego zmniejszenia obowiązków procesowych podatników.

Procedura podatkowa zbyt wiele wymagała od organów podatkowych, a zbyt mało od podatników. Wbrew pozorom prowadziło to niejednokrotnie do ograniczania możliwości ochrony interesów podatników, zwłaszcza uzyskujących niższe dochody, zważywszy iż z reguły nie prowadzili oni dokumentacji obrazującej ich działalność gospodarczą. Nawet najlepiej zorganizowana administracja nie była w stanie – przy biernej roli podatników – zgromadzić takich materiałów, które by dostatecznie naświetlały podatkowoprawne stany faktyczne. Nie mając odpowiednich materiałów wymiarowych, organy skarbowe ustalały często należności podatkowe na podstawie norm szacunkowych, opinii biegłych albo przez porównywanie procesów gospodarczych w przedsiębiorstwach opodatkowanych z ich przebiegiem w przedsiębiorstwach, w których podstawa wymiaru została ustalona w wysokości niebudzącej wątpliwości. To, co miało być, według przepisów Ordynacji, wyjątkiem, stawało się w praktyce w wielu przypad-

kach regułą – wymiar opierano nie tyle na materiale faktycznym obrazującym działalność podatnika, co na **szacowaniu** podstaw opodatkowania i innych kryteriach świadczących **pośrednio** o wielkości dochodu, przychodu lub majątku podatnika.

II. Okres powojenny

267 W okresie powojennym nastąpiła **dekodyfikacja** ogólnego prawa podatkowego. Uchylono moc obowiązującą przepisów Ordynacji podatkowej z 1934 r., a zawartą w niej materię prawną zamieszczono w trzech odrębnych aktach normatywnych – dekrecie z 16.5.1946 r. o zobowiązaniach podatkowych (Dz.U. Nr 27, poz. 173 ze zm.), dekrecie z 16.5.1946 r. o postępowaniu podatkowym (tekst jedn. Dz.U. z 1963 r. Nr 11, poz. 60 ze zm.) oraz w dekrecie z 11.4.1947 r. – Prawo karne skarbowe (Dz.U. Nr 32, poz. 140 ze zm.). Dekret z 1946 r. normujący zobowiązania podatkowe został następnie uchylony przez dekret z 26.10.1950 r. o zobowiązaniach podatkowych (Dz.U. Nr 49, poz. 452 ze zm.), który obowiązywał do końca 1980 r., tj. do czasu wejścia w życie ustawy z 19.12.1980 r. o zobowiązaniach podatkowych (tekst jedn. Dz.U. z 1993 r. Nr 108, poz. 486 ze zm.).

268 Dekret z 1950 r. w okresie ponad trzydziestoletniego obowiązywania ulegał niewielkim przekształceniom. W 1959 r. wprowadzono w nim zmiany o charakterze technicznym, dotyczące zarachowywania wpłat. Bardziej istotne były zmiany z 1960 r., zaostrzające zasady odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe członków rodziny podatnika i wspólników w spółkach handlowych. W 1961 r. rozszerzono zakres przedmiotowy dekretu, zaś w 1966 r. uchylono jego przepisy normujące zagadnienia z zakresu egzekucji administracyjnej.

269 Dekret z 1946 r. o postępowaniu podatkowym obowiązywał do końca 1980 r., kiedy to, po nowelizacji Kodeksu postępowania administracyjnego, dokonanej ustawą z 31.1.1980 r. o Naczelnym Sądzie Administracyjnym oraz o zmianie ustawy – Kodeks postępowania administracyjnego (Dz.U. Nr 4, poz. 8 ze zm.), przepisy Kodeksu zostały od 1.1.1981 r. rozciągnięte na postępowanie podatkowe.

270 Dekret z 1946 r. o postępowaniu podatkowym wzorowany był na Ordynacji podatkowej. Dominującą techniką postępowania podatkowego było tu także ustalanie (wymiar) zobowiązań podatkowych przez **administrację**, przy wyjątkowym stosowaniu techniki obliczania podatku przez płatnika (poza podatkiem od wynagrodzeń) lub samoobliczania podatkowego. Wiele rozwiązań prawnych o charakterze ogólnoadministracyjnym, jak właściwość, wyłączenie pracownika, terminy, podania, protokoły i adnota-

cje w aktach, załatwianie spraw, odwołania i zażalenia, wznowienie postępowania, oparto na przepisach Ordynacji, a ściślej rozporządzenia Prezydenta Rzeczypospolitej z 22.3.1928 r. o postępowaniu administracyjnym (Dz.U. Nr 36, poz. 341 ze zm.), które były w znacznej mierze recypowane przez Ordynację.

Podstawowa różnica pomiędzy dekretem a Ordynacją dotyczyła obowiązków procesowych w zakresie gromadzenia materiałów faktycznych potrzebnych do rozstrzygnięcia sprawy podatkowej. Dekret, inaczej niż Ordynacja, obciążał samych podatników obowiązkiem dostarczania danych niezbędnych do rozstrzygnięcia sprawy podatkowej, zmniejszając równocześnie obowiązki, jakie w tej mierze nakładała Ordynacja na administrację. Podstawowym celem dekretu było – poprzez zwiększenie udziału podatnika w postępowaniu – oparcie wymiaru na ustaleniu **rzeczywistych** rozmiarów działalności podatnika, przy przyjęciu szacunkowych form ustalania zobowiązań podatkowych za wyjątkowe. Praktyka poszła w innym kierunku.

W początkowym okresie funkcjonowania dekretu, aż do 1956 r., traktowano instytucje prawne postępowania podatkowego jako podstawową broń przy eliminowaniu z rynku jednostek gospodarki nieuspołecznionej. Szczególnie intensywnie wykorzystywane były do tego celu księgi handlowe i podatkowe, które bardzo często bezzasadnie dyskwalifikowano, ustalając wysokość podatku na podstawie zawyżonych szacunków. Po 1956 r. zaczęto sięgać do zryczałtowanych form wymiaru, przy równoczesnym zwolnieniu podatników od obowiązku prowadzenia ksiąg, które w ich świadomości kojarzyły się z nadużyciami ze strony organów podatkowych. Z biegiem czasu ryczałt staje się przeważającą formą wymiaru podatkowego (z wyłączeniem jednak podmiotów gospodarki uspołecznionej), a szacunkowe ustalenie należności podatkowych dominuje w postępowaniu podatkowym prowadzonym w stosunku do podmiotów spoza gospodarki uspołecznionej.

Stosowanie na szeroką skalę ryczałtu eliminowało w praktyce z postępowania podatkowego podstawowe instytucje proceduralne związane z techniką ustalania należności podatkowych zgodnie z ich determinacją w prawie materialnym, a więc wymiaru podatku na zasadach ogólnych. Biorąc równocześnie pod uwagę, że dekret o postępowaniu podatkowym miał niewielkie zastosowanie do postępowania wobec podmiotów gospodarki uspołecznionej, podstawowe instytucje dekretu były rzadko stosowane w praktyce opodatkowania. Dominowały w niej bowiem nie te instytucje procesowe, które dotyczyły samej techniki ustalania należności podatkowych, lecz ogólne instytucje postępowania administracyjne-

go. W tej sytuacji w pełni uzasadnione były postulaty objęcia postępowania podatkowego przepisami Kodeksu postępowania administracyjnego, zwłaszcza gdy weźmie się pod uwagę, iż instytucje kodeksowe stwarzały **większe** możliwości ochrony interesu strony w postępowaniu podatkowym w porównaniu z instytucjami dekretu z 1946 r. Pomimo że tego rodzaju stanowisko było reprezentowane dość powszechnie jeszcze w czasie prac nad projektem Kodeksu postępowania administracyjnego, a więc przed 1960 r., jego realizacja nastąpiła dopiero na początku lat 80. XX w.

271 Ogólne prawo podatkowe, jak już pisano, obejmuje swym zakresem przedmiotowym zobowiązania podatkowe oraz postępowanie podatkowe. Materia prawna postępowania i zobowiązań podatkowych nie była jednak wyraźnie i precyzyjnie rozdzielona pomiędzy ustawę z 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych a Kodeks postępowania administracyjnego. Wiele klasycznych instytucji postępowania – które uprzednio uregulowane były w dekrecie z 1946 r. o postępowaniu podatkowym – znajdowało się w ustawie o zobowiązaniach podatkowych. Stwarzało to poważne trudności w praktyce stosowania prawa, a także w badaniach naukowych i dydaktyce. Powstawał bowiem problem, w jaki sposób należy dokonywać wykładni systemowej przepisów postępowania podatkowego w przypadkach, gdy dana instytucja unormowana była częściowo w ustawie o zobowiązaniach podatkowych, a częściowo w Kodeksie postępowania administracyjnego. Natomiast w badaniach naukowych i dydaktyce głównym problemem było, czy określone instytucje prawne ogólnego prawa podatkowego należy analizować niezależnie od tego, w którym akcie zostały unormowane – w Kodeksie albo w ustawie o zobowiązaniach – czy też w zależności od ich usytuowania. Trudności te pogłębiał fakt, że niemało podstawowych instytucji postępowania podatkowego unormowanych było także w szczegółowym prawie podatkowym. Istotnej zmiany tego stanu rzeczy można było się spodziewać po 1.1.1998 r., kiedy to weszła w życie ustawa z 29.8.1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jedn. Dz.U. z 2017 r. poz. 201 ze zm.; ostatnia zmiana Dz.U. z 2017 r. poz. 2491) regulująca w jednym akcie prawnym zarówno zobowiązania podatkowe, jak i postępowanie podatkowe.

W swym założeniu Ordynacja podatkowa z 1997 r. miała w sposób kompleksowy unormować postępowanie podatkowe i zobowiązania podatkowe, a także uporządkować materię prawną pomiędzy tymi działami prawa podatkowego. Dokonanie chociażby najbardziej ogólnej analizy treści Ordynacji, a także jej konstrukcji wskazuje wyraźnie, że nie przeprowadzono w niej właściwego podziału materii prawnej pomiędzy postępowaniem podatkowym i zobowiązaniami podatkowymi, jak również nie unormowano kompleksowo postępowania podatkowego.

Wskazane mankamenty Ordynacji z 1997 r. nie zostały w sposób za- **272**
sadniczy zmienione, pomimo licznych jej nowelizacji. Uzasadnia to zastąpienie ustawy z 29.8.1997 r. nowym aktem prawnym. Prace nad jego projektem znajdują się na już na końcowym etapie sejmowego procesu legislacyjnego, co pozwala przyjąć przypuszczenie, graniczące z pewnością, że projekt ten zostanie uchwalony jeszcze w 2018 r. Wejście w życie nowej Ordynacji wymaga jednak odpowiedniego przygotowania, tak ze strony podmiotów publicznych stosujących prawo podatkowe – administracji skarbowej i sądów administracyjnych, jak i samych podatników oraz innych podmiotów niepublicznych uczestniczących w procesie stosowania prawa. Należy przyjąć, że nowa ustawa regulująca ogólne prawo podatkowe powinna mieć odpowiednio długie *vacatio legis*. Komplikuje to jednak nie tyle samo stosowanie prawa podatkowego, skoro „nowe" przepisy nie mają jeszcze obecnie (na początku 2018 r.) zastosowania, co analizę instytucji prawnych występujących w obu ustawach normujących ogólne prawo podatkowe. Rozwiązanie, przynajmniej częściowe, tego problemu wymaga, jak już pisano w rozdziale poświęconym wykładni prawa, jednoznacznego odróżnienia **obowiązywania prawa** od **jego wejścia w życie**.

Prawo obowiązuje, gdy zostało wprowadzone do danego systemu, w szczególności zaś zakończony został proces legislacyjny i określony akt prawny został uchwalony i należycie ogłoszony. Zmiana przepisów takiego aktu wymaga zatem jego nowelizacji.

Wprowadzenie do systemu określonego aktu prawnego nie oznacza jednak, że może on wywoływać przywidywanie w nim skutki prawne. Do tego niezbędne jest jeszcze jego **wejście w życie**. Skoro zatem nowa ustawa normująca ogólne prawo podatkowe powinna mieć odpowiednio długie *vacatio legis*, oznacza to, że w 2018 r. w polskim porządku prawnym będą się znajdowały dwie ustawy normujące ogólne prawo podatkowe – Ordynacja z 1997 r. oraz Ordynacja z 2018 r. W tej sytuacji w opracowaniach analizujących ogólne prawo podatkowe, zwłaszcza zaś w podręcznikach akademickich i „studiach prawniczych", przedmiotem analizy prawnej powinny być instytucje ogólnego prawa podatkowego unormowane w obu ustawach – tej, która wywołuje skutki prawne w dziedzinie opodatkowania i tej, która co prawda obowiązuje, ale tych skutków jeszcze nie wywołuje. Biorąc przy tym pod uwagę, że „nowe" rozwiązania nie mogą być jeszcze poddane weryfikacji ich funkcjonowania przez praktykę podatkową, niniejsze opracowanie skoncentruje się głównie na instytucjach prawnych funkcjonujących już od ponad 20 lat, przy jednoczesnym jednak odniesieniu ich do „nowych" instytucji ogólnego prawa podatkowego, skoro są one również częścią polskiego systemu prawa podatkowego – obowiązu-

ją w tym systemie. W tej sytuacji przy analizie prawnej obu Ordynacji jej przedmiotem nie będą w zasadzie (poza przepisami zawartymi w dziale I obu Ordynacji „Przepisy ogólne") określone artykuły zawarte w ich tekście, lecz pomieszczone w nich instytucje prawne.

W dalszych rozważaniach tej części pracy przyjęto zatem pewną konwencję ułatwiającą analizę prawną obu Ordynacji oraz upraszczającą zawarte w niej rozważania. W przypadku gdy rozwiązania określonych instytucji prawnych zawartych w obu Ordynacjach (np. obowiązku i zobowiązania podatkowego, powstawania zobowiązań i ich wygasania, zabezpieczania ich wykonania, odpowiedzialności za zobowiązania, techniki postępowania podatkowego kontroli podatkowej) nie różnią się od siebie w istotny sposób, używać się będzie określenia według (zgodnie) obowiązujących przepisów lub też poprzestanie się na samym przedstawieniu określonych instytucji prawnych. Jest to w pełni uzasadnione, gdyż obie Ordynacje będą w 2018 r. **obowiązywać w polskim porządku prawnym**, niezależnie od tego, że skutki prawne tych regulacji mają mieć miejsce w różnym czasie – Ordynacji z 2018 r. dopiero po jej **wejściu w życie**. Natomiast różnice w regulacjach prawnych analizowanych Ordynacji zostaną wyraźnie zaznaczone w odpowiednich miejscach niniejszej części.

§ 3. Ogólna charakterystyka regulacji prawnej Ordynacji z 29.8.1997 r. oraz Ordynacji z 2018 r.

273 Ordynacja podatkowa, zgodnie z treścią art. 1 ustawy z 1997 r. normuje zobowiązania podatkowe, informacje podatkowe, postępowanie podatkowe, kontrolę podatkową i czynności sprawdzające oraz tajemnicę skarbową. Problematykę tę ujęto w następujących działach: I „Przepisy ogólne", II „Organy podatkowe i ich właściwości", IIa „Porozumienia w sprawach ustalenia cen transakcyjnych", III „Zobowiązania podatkowe", IIIa „Przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania", IV „Postępowanie podatkowe", V „Czynności sprawdzające", VI „Kontrola podatkowa", VII „Tajemnica skarbowa", VIIa „Wymiana informacji podatkowych z innymi państwami", VIII „Przepisy karne", VIIIa „Zaświadczenia" oraz IX „Zmiany w przepisach obowiązujących, przepisy przejściowe i końcowe".

Podział materii prawnej w tej Ordynacji budzi zastrzeżenia. Dotyczy to celowości wyodrębnienia oddzielnych działów dla takich zagadnień, jak czynności sprawdzające, kontrola podatkowa, tajemnica skarbowa oraz przepisy karne. Przepisy karne powinny być całkowicie wyelimino-

wane z ustaw podatkowych, gdyż przynależą one do prawa karnego, a nie prawa podatkowego. Wątpliwości merytoryczne budzi także wyodrębnienie w samodzielne działy czynności sprawdzających, kontroli podatkowej oraz tajemnicy skarbowej. Przepisy te normują w rzeczywistości procedurę podatkową i jako takie powinny być zawarte w dziale VI – „Postępowanie podatkowe".

Ordynacja podatkowa z 2018 r. zawiera tylko cztery działy merytoryczne oraz dział V „Przepisy końcowe". Są to dział I „Przepisy ogólne", dział II „Zobowiązania podatkowe", dział III „Postępowanie podatkowe" oraz dział IV „Postępowania szczególne". Poprzestając jedynie na podziale materii prawnej tej ustawy w ujęciu działowym należy przyjąć, że nie można odnieść do niej zastrzeżeń podniesionych w stosunku do Ordynacji z 1997 r. Jest to bez wątpienia konstrukcja bardziej przejrzysta, dość jednoznaczna oraz odpowiadająca istocie prawnej ogólnego prawa podatkowego. Chodzi zwłaszcza o wyraźne eksponowanie w niej zobowiązań podatkowych oraz postępowania podatkowego, jak i wreszcie zasad ogólnych prawa podatkowego.

Bliższa analiza treści rozwiązań prawnych zawartych w poszczególnych działach budzi jednak pewne zastrzeżenia, głównie zaś gdy chodzi o podział materii prawnej pomiędzy materialnym prawem podatkowym a procedurą podatkową. Często bowiem w dwóch ostatnich działach merytorycznych ustawy, dotyczących postępowania podatkowego, zamieszczane są normy prawa materialnego. Wątpliwości budzi też wprowadzenie do „nowej" Ordynacji przepisów ze swej istoty przynależnych do prawa karnego. Chodzi o udział prokuratora w postępowaniu podatkowym (dział IV „Postępowania szczególne", rozdział 13 „Udział prokuratora i rzecznika praw obywatelskich"). W regulacjach prawa podatkowego nie powinno być norm z zakresu prawa karnego, które w sposób zasadniczy różnią się, jak już wielokrotnie pisano, od prawa podatkowego.

Można mieć także wątpliwości co do zakresu materii prawnej zamieszczonej w dziale I Ordynacji z 2018 r. „Przepisy ogólne". W szczególności powstaje problem, czy wszystkie tam zamieszczone unormowania mają rzeczywiście charakter ogólnych norm prawa podatkowego. Chodzi zwłaszcza o regulacje prawne ze swej istoty przynależne do procedury podatkowej, a dotyczące organów podatkowych i ich właściwości, wyłączenia pracownika oraz organu podatkowego, tajemnicy skarbowej, terminów. Brak wyraźnego rozdzielenie przez prawodawcę procedury podatkowej i prawa materialnego widoczny jest także w treści art. 1 Ordynacji z 2018 r., który w każdym akcie prawnym ma szczególną rolę, gdyż ustala zakres jego regulacji.

Zgodnie z zasadami techniki legislacyjnej przedmiot regulacji ustawowej sygnalizowany jest w samym tytule aktu prawnego oraz doprecyzowany w art. 1. W przypadku jednak, gdy dana ustawa reguluje kompleksowo obszerną dziedzinę prawa, jak to ma miejsce w przypadku Ordynacji podatkowej, nazwa takiego aktu przybiera formę rzeczownikową (np. Kodeks, Ordynacja). Niezmiernie ważne jest wówczas, aby art. 1 takiego aktu prawnego precyzyjnie zakreślał przedmiot jego regulacji. Tymczasem w art. 1 Ordynacji z 2018 r. przyjmuje się, iż zawiera ona przepisy ogólnego prawa podatkowego regulujące **stosunki podatkowe między zobowiązanymi a organami podatkowymi**. Może to sugerować, że regulacja ta dotyczy głównie prawa materialnego, zwłaszcza zaś zobowiązań podatkowych. Tymczasem nawet pobieżna analiza jej treści wskazuje jednoznacznie na znaczącą w niej rolę norm proceduralnych z zakresu postępowania podatkowego (postępowaniu podatkowemu oraz szczególnemu postępowaniu podatkowemu poświęcono aż około 400 artykułów z prawie 700 zawartych w „nowej" Ordynacji).

274 Precyzyjne ustalenie zakresu przedmiotowego Ordynacji wymaga odpowiedniego określenia w niej podatku. Chodzi o to, aby można było przeprowadzić wyraźną linię podziału pomiędzy świadczeniami podatkowymi a świadczeniami pieniężnymi o charakterze cywilnoprawnym. Podział tego rodzaju trudny jest do przeprowadzenia na podstawie treści art. 6 Ordynacji z 1997 r. oraz art. 5 „nowej" Ordynacji, w których zawarta została definicja legalna podatku. Zgodnie z ich brzmieniem, podatkiem jest publicznoprawne, nieodpłatne, przymusowe oraz bezzwrotne świadczenie pieniężne wynikające z ustawy podatkowej. Jest to dość „podręcznikowe" określenie podatku, w którym nie zostały należycie wyeksponowane podstawowe cechy podatku odróżniające go od świadczeń cywilnoprawnych. Dobrym wzorem w tym względzie może być definicja ustawowa podatku pomieszczona w niemieckiej Ordynacji podatkowej z 16.3.1976 r., w której położono mocny akcent na zasadnicze różnice pomiędzy świadczeniem podatkowym a świadczeniem wynikającym ze stosunków cywilnoprawnych. Podatkami bowiem – według tej Ordynacji – są świadczenia pieniężne niestanowiące **ekwiwalentu** za określoną usługę, nakładane przez **władzę publiczną** na wszystkie podmioty, w odniesieniu do których zachodzi stan faktyczny, z jakim **ustawa** wiąże obowiązek świadczenia (§ 3 Ordynacji z 1976 r.). Definicja ta – jak powszechnie przyjmuje się w literaturze niemieckiej – wskazuje na najważniejszą cechę prawną podatku, odróżniającą go wyraźnie od innych świadczeń pieniężnych. Przyjęcie tego rodzaju określenia podatku stworzyłoby możliwości precyzyjnego oddzielenia świadczeń pieniężnych, na które można rozciągnąć przepisy normujące zo-

bowiązania podatkowe, od świadczeń, co do których możliwość taką należy wykluczyć. Jest to istotne zwłaszcza w polskim systemie prawnym, w którym panuje dość duża beztroska i bałagan pojęciowy w nazewnictwie publicznych świadczeń pieniężnych na rzecz państwa lub samorządu. Prawodawca używa bowiem, obok nazwy podatku, również takich terminów, jak opłata, niepodatkowe należności budżetowe. Świadczeniami podatkowymi mogą być natomiast jedynie te z nich, które nakładane są na dane podmioty przez władzę publiczną ustawą i którym nie towarzyszy **wzajemne świadczenie** tej władzy. Wszelkie inne świadczenia, które nie charakteryzują się takimi cechami, nie mogą być uznawane za podatki, co powinno przesądzać o braku możliwości stosowania wobec tych świadczeń regulacji podatkowo-prawnych dotyczących powstawania, wykonywania i odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe (wyjątek można co najwyżej uczynić w stosunku do innych danin publicznych, takich jak opłaty i cła). W ten sposób można by było stworzyć barierę prawną chroniącą określone podmioty przed obciążeniami ich obowiązkami związanymi ze świadczeniami podatkowymi w przypadku, gdy dane świadczenie nie posiada ustawowych cech podatku.

275 W obu Ordynacjach zobowiązania podatkowe i postępowanie podatkowe, stanowią najistotniejszą część ich regulacji prawnej. Jej początkiem jest jednak w obu Ordynacjach dział I „Przepisy ogólne". W Ordynacji z 1997 r. jego treść sprowadza się do unormowania, obok przedstawionego już zakresu regulacji prawnej, do zasady rozstrzygania wątpliwości na korzyść podatnika oraz definicji ustawowych, jak również problematyki deklaracji w formie elektronicznej (w sumie dział ten liczy 12 artykułów). W przypadku Ordynacji z 2018 r. dział I liczy około 130 artykułów i zawiera wiele przepisów, które trudno w całości uznać za przepisy ogólne. Bez wątpienia jednak do tych przepisów zaliczyć można **definicje ustawowe**, **zasady podatkowe** oraz **klauzulę ogólną przeciwko unikaniu opodatkowania**. Te regulacje występują w „Przepisach ogólnych" obu Ordynacji, poza klauzulą ogólną, która w ustawie z 1997 r. uregulowana jest w odrębnym dziale (dział IIIa „Przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania"). Wskazane zbieżność regulacji prawnej uzasadniają bliższe ich przedstawienie w niniejszych rozważaniach.

276 W procesie interpretacji prawa istotną rolę odgrywają **definicje legalne** zamieszczane w tekście poszczególnych aktów prawnych. Definicje te nie tylko zmierzają do eliminacji wieloznaczności zwrotów językowych, jakimi posługuje się prawodawca, lecz przede wszystkim nadają danemu zwrotowi taki sens, który najbardziej odpowiada celowi, jaki chce on osiągnąć regulując określoną sferę życia społecznego.

Definicje legalne są bardzo ważne w procesie wykładni prawa, gdyż zostały w nich zawarte dyrektywy interpretacyjne określone przez samego prawodawcę. Mogą być one umieszczane w specjalnie wyodrębnionym fragmencie tekstu prawnego – w „*słowniczku*" – lub też w oddzielnych przepisach merytorycznych. W Ordynacji z 1997 oraz z 2018 r., definicje ustawowe znajdują się zarówno w „*słowniczku*", jak również w merytorycznych przepisach.

Ważne znaczenie z punktu widzenia interpretacji prawa ma zamieszczenie definicji ustawowych w przepisach ogólnych, jak to ma miejsce w przypadku obu Ordynacji. Miejsce zamieszczenia definicji legalnych oraz charakter aktu prawnego, w którym je ujęto, ma istotne znaczenie dla zakresu zastosowania definicji legalnej w określonej gałęzi prawa, a niejednokrotnie nawet poza nią (np. definicje legalne ujęte w Kodeksie cywilnym lub też w Kodeksie karnym stosowane są często również w innych gałęziach prawa). Chodzi w szczególności o to, czy definicja legalna ma jedynie charakter wewnętrzny, ograniczony zakresowo do aktu prawnego, w którym jest zamieszczona, czy też jej stosowanie wychodzi poza ten zakres. Nie ulega wątpliwości, iż umieszczenie definicji legalnej w przepisach ogólnych danej ustawy, jak to ma miejsce w przypadku obu Ordynacji, przesądza o tym, że stosuje się ją do **całego tekstu ustawy**, **w tym przypadku do całego tekstu tych Ordynacji**. Biorąc pod uwagę, iż oba analizowane akty prawne są podstawowymi aktami w systemie prawa podatkowego, należy przyjąć, **że definicje legalne zamieszczone w dziale I rozpatrywanych Ordynacji mają zastosowanie do wszystkich ustaw podatkowych, a także do innych ustaw niż podatkowe**, **jeżeli zgodnie z przepisami tych ustaw (niekiedy przepisami Ordynacji) stosuje się do nich w określonym zakresie przepisy Ordynacji**. Oczywiście definicje legalne Ordynacji mogą mieć zastosowanie do innych ustaw podatkowych, zwłaszcza zaś ustaw normujących poszczególne podatki, jedynie wówczas, gdy ustawy te nie zawierają własnych definicji legalnych.

277 Zasadniczą rolę w procesie wykładni i stosowania prawa zajmują przepisy prawne regulujące zasady prawa, w tym przypadku **zasady prawa podatkowego**. Przepisy te zawierają w swojej treści szczególny rodzaj norm prawnych. Są to normy kierunkowe mające charakter swego rodzaju **postulatów**, nakazujące w procesie stosowania prawa podjęcie takich działań, które zmierzają do osiągnięcia zawartego w nich celu. W przeciwieństwie do typowych norm prawnych o charakterze **reguł** zawierających wyraźnie zakreśloną hipotezę i dyspozycję, nie ma w nich takiego klasycznego związku, kiedy to spełnienie warunków opisanych w hipotezie normy nakazuje podjęcie działań opisanych w jej dyspozycji.

Zasady prawa wynikają często z norm zawartych w Konstytucji, z praktyki funkcjonowania prawa, zwłaszcza zaś z orzecznictwa podatkowego, niekiedy poglądów doktryny dotyczących podstawowych reguł wynikających z całego porządku prawnego lub też porządku odnoszonego do określonej gałęzi prawa. Szczególne znaczenie, jak już wielokrotnie pisano, mają zasady formułowane przez sąd europejski (ETS – obecnie TSUE) oraz międzynarodowe prawo podatkowe.

Formułowanie zasad prawa powinno być bardzo rozważne, biorące pod uwagę nie tylko określoną gałąź prawa, lecz cały porządek prawny. Nie należy więc formułować w danej gałęzi prawa, w tym przypadku prawa podatkowego, takich zasad, które wynikają z całego porządku prawnego występującego w danym miejscu i czasie.

W obu rozpatrywanych ustawach sformułowana jest zasada rozstrzygania wątpliwości na korzyść podatnika. Ponadto w ustawie z 2018 r. sformułowano szereg innych zasad podatkowych (w sumie 18), z których wiele nie odpowiada normatywnemu pojęciu zasad prawa (np. dwuinstancyjność postępowania, czy ostateczność decyzji podatkowych), albo też są to zasady wynikające z całego porządku prawnego funkcjonującego w Polsce, a więc w żadnym przypadku nie zasady podatkowe (działania organów podatkowych na podstawie i w granicach prawa, zakaz nadużywania prawa przez te organy, a także nakaz kierowania się przez nie bezstronnością i równym traktowaniem zobowiązanych). Nawet tak oczywista na pierwszy rzut oka zasada, występująca w obu Ordynacjach, jak zasada rozstrzygania wątpliwości na korzyść podatnika (zobowiązanego) niewiele wnosi do obowiązującego w Polsce porządku prawnego.

Pomimo braku normatywnej treści zasady *in dubio pro tributario* – rozstrzygania wątpliwości na korzyść podatnika, przed jej wprowadzeniem w 2016 r. przez Ordynację z 1997 r., funkcjonowała ona od dawna w polskim porządku prawnym, tak w orzecznictwie sądów administracyjnych, jak i przede wszystkim Trybunału Konstytucyjnego. Znamienne z tego punktu widzenia jest orzeczenie Trybunału z 18.7.2013 r. (SK 18/09), zgodnie z którym analizowana zasada ma podstawę konstytucyjną, co pozwala na przyjęcie reguły postępowania według której, w wypadku nieusuwalnej wieloznaczności przepisu prawa, należy wyprowadzić z niego normę, która uwzględnia interes podatnika, gdyż niejasne przepisy nie mogą być interpretowane na jego niekorzyść.

Zasada ta ma utrwalone i niepodważalne miejsce w praktyce stosowania prawa. Godzi się przy tym przypomnieć, że prawem jest nie tyle sam tekst określonego przepisu, lecz wyprowadzona z niego norma funkcjonująca w porządku prawnym. Analiza treści omawianej zasady (identycznej

w obu ustawach) wskazuje, że w jej sformułowaniu występują niedookreślone pojęcia, takie jak „niedające się usunąć wątpliwości…". Należy zatem sądzić, że organy podatkowe w konkretnej sprawie „z ostrożności procesowej" mogą nie mieć takich wątpliwości, nawet wówczas, gdy będzie je miał sam podatnik. Oznacza to, że tak jak przed wprowadzeniem analizowanej zasady do Ordynacji podatkowej, będzie ona stosowana głównie przez sądy administracyjne.

Przedstawione wątpliwości i zaprezentowane argumenty, odnoszą się nie tylko do zasady rozstrzygania wątpliwości na korzyść podatnika, lecz także do wielu innych zasad, wskazanych już przykładowo, a unormowanych w Ordynacji z 2018 r.

278 W obu Ordynacjach podatkowych uregulowana jest **klauzula ogólna przeciwko unikaniu opodatkowania**. Problematyka tej klauzuli, zarówno w kontekście prawa krajowego, jak i prawa międzynarodowego i prawa unijnego, była wielokrotnie przedstawiana w niniejszym opracowaniu. Nie przesądzając trafności przyjętych rozwiązań obu Ordynacji, gdyż można to uczynić w pełni dopiero po pewnym okresie praktyki ich funkcjonowania, nasuwają się jednak wątpliwości co do tych rozwiązań, zwłaszcza w kontekście zaprezentowanych w tym opracowaniu rozważań na temat unikania opodatkowania, w szczególności zaś agresywnego planowania podatkowego.

Klauzule generalne mają, najszerzej ujmując, uelastycznić tekst prawny upoważniając podmioty stosujące prawo do tego, aby mogły rozstrzygać sprawy podatkowe w oparciu o kryteria nieostre. Trudno zaś mówić o uelastycznianiu tekstu prawnego oraz dostosowywaniu go do zmieniającej się rzeczywistości gospodarczej przy szczegółowej i drobiazgowej regulacji prawnej, do czego ma wyraźne skłonności polski prawodawca, a co jest wyraźnie uwidocznione w obu Ordynacjach. Nie ulega przy tym wątpliwości, że zbyt szczegółowa regulacja klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania nie będzie współgrała zarówno z rozwiązaniami prawnymi wyrażającymi w innych krajach tego rodzaju klauzulę, jak również z postanowieniami prawa unijnego i międzynarodowego prawa podatkowego.

Konstrukcja prawna klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania ma się bez wątpienia koncentrować na wzajemnych relacjach pomiędzy warstwą prawną i ekonomiczną opodatkowania. Prawodawca powinien stworzyć w miarę stabilne i elastyczne narzędzia prawne pozwalające na przeniesienie sporu podatkowego na grunt gospodarczy w danym miejscu i czasie – tu i teraz. Można do tego wykorzystywać swego rodzaju „dźwignię" – w postaci klauzuli ogólnej – przenoszącą ten spór na grunt

ekonomiczny. Daleko idącym niebezpieczeństwem jest natomiast drobiazgowe obudowanie klauzuli ogólnej regulacjami prawnymi, jak to ma miejsce w rozpatrywanych Ordynacjach.

Wydaje się, że po okresie szczególnego nacisku, przy posługiwaniu się klauzulami generalnymi, na samą ochronę praw podatnika jako słabszego podmiotu w zobowiązaniowych stosunkach prawnych, zaczyna się coraz wyraźniej dostrzegać poszukiwanie takich rozwiązań, które mogą doprowadzić w praktyce stosowania prawa do swoistej równowagi pomiędzy interesem podatnika a interesem ogólnym, często naruszanym przez wielkie, międzynarodowe korporacje gospodarcze, stosujące skomplikowane i wyrafinowane formy unikania opodatkowania.

Z punktu widzenia skuteczności funkcjonowania klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania nie wystarczy, aby prawodawca wprowadził ją do systemu podatkowego. Ma ona bowiem, jak każda klauzula generalna, charakter odsyłający, w tym przypadku do podstaw i zasad funkcjonowania gospodarki rynkowej. Klauzula ogólna może mieć skuteczny wpływ na rozwiązywanie sporów podatkowych jedynie pod warunkiem, że uczestniczące w nim podmioty mają odpowiednie przygotowanie, w tym przypadku w zakresie funkcjonowania współczesnej gospodarki, biorąc pod uwagę, że spór ten odbywa się w rzeczywistości na gruncie ekonomicznym, a nie prawnym. Chodzi nie tylko o samych podatników, którzy jako przedsiębiorcy z reguły mają takie przygotowanie, lecz przede wszystkim o administrację podatkową i sądy.

Przedstawione regulacje obu Ordynacji, stanowią bez wątpienia niezwykle ważne rozwiązania prawne, wyciągnięte niejako przed nawias ich zasadniczej treści poświęconej zobowiązaniom podatkowym i postępowaniu podatkowemu. Te ostanie zagadnienia, najbardziej istotne dla normatywnego ukształtowania treści ogólnego prawa podatkowego, a stanowiące główny nurt rozważań zawartych w tej części opracowania, omówione zostaną w odrębnych jej rozdziałach.

Rozdział II. Zobowiązania podatkowe

Literatura: *B. Adamiak*, *J. Borkowski*, *P. Borszowski*, *R. Mastalski*, *J. Zubrzycki*, Ordynacja podatkowa. Komentarz, Wrocław 2017; *P. Borszowski*, Elementy stosunku prawnego zobowiązania podatkowego, Kraków 2004; *B. Brzeziński*, *M. Kalinowski*, *M. Masternak*, *A. Olesińska*, *J. Orłowski*, Ordynacja podatkowa. Komentarz, Toruń 2007; *W. Czachórski*, Zobowiązania, Warszawa 1994; *P. Czerski*, Zastaw skarbowy jako forma zabezpieczenia należności podatkowych, Kraków 2004; *T. Dowgier* (red.), Ordynacja podatkowa. Wokół nowelizacji, Białystok 2009; *A. Huchla*, Zobowiązania podatkowe, [w:] *C. Kosikowski*, *H. Dzwonkowski*, *A. Huchla*, Ustawa Ordynacja podatkowa. Komentarz, Warszawa 2004; *M. Kalinowski*, Podmiotowość prawna podatnika, Toruń 1999; *P. Karwat*, Obejście prawa podatkowego, Warszawa 2002; *A. Klein*, Elementy zobowiązaniowego stosunku prawnego, Wrocław 2005; Księga pamiątkowa ku czci docenta Eligiusza Drgasa. Studia z zakresu Ordynacji podatkowej, Toruń 1998; *W. Kubiak*, Zobowiązania podatkowe, Warszawa 1971; *E. Łętowska*, Podstawy prawa cywilnego, Warszawa 1993; *P. Majka*, Sankcje w prawie podatkowym, Warszawa 2011; *R. Mastalski*, Obowiązek podatkowy i zobowiązania podatkowe, [w:] System instytucji prawno-finansowych PRL, t. III, Wrocław 1985; *R. Mastalski*, *E. Fojcik-Mastalska* (red.), Prawo finansowe, Warszawa 2013; *A. Nita*, Stosunek prawnopodatkowy. Obowiązek i zobowiązanie podatkowe, Kraków 1999; *tenże*, Czynnik czasu w prawie podatkowym. Studium z dziedziny zobowiązań podatkowych, Gdańsk 2007; *tenże*, Porozumienia w prawie podatkowym. Horyzontalne metody determinacji powinności podatkowej, Warszawa 2014; *A. Nita*, *G. Liszewski*, *K. Lasiński-Sulecki*, *W. Morawski*, *R. Dowgier*, *A. Olesińska*, *B. Pahl*, *M. Popławski*, Zobowiązania podatkowe, [w:] *L. Etel*, (red.), System Prawa Finansowego, t. III, Prawo daninowe, Warszawa 2010; *A. Olesińska*, Odpowiedzialność osób trzecich za zobowiązania podatkowe, Lublin 2000; *taż*, Klauzula ogólna przeciwko unikaniu opodatkowania, Toruń 2013; *M. Popławski*, Instytucja zwrotu podatku. Charakter prawny i funkcjonowanie, Warszawa 2009; *tenże*, Nadpłata i zwrot podatku, Warszawa 2014; *K. Radzikowski*, Prawnopodatkowe skutki wadliwości czynności cywilnoprawnych, Warszawa 2015; *M. Staniszewski*, Zasada efektywności opodatkowania w działalności administracji podatkowej w Polsce, Jarocin 2007; Białystok 2009; *Z. Radwański*, Zobowiązania – część ogólna, Warszawa 1995; Studia nad Ordynacją podatkową, Łódź–Toruń 1999; *J. Wyciślok*, Optymalizacja podatkowa. Legalne zmniejszanie opodatkowania, Warszawa 2013.

§ 1. Charakterystyka ogólna

I. Problem rozgraniczenia materialnego prawa podatkowego i procedury podatkowej w ogólnym prawie podatkowym

Zakres przedmiotowy ogólnego prawa podatkowego obejmuje przede **279**
wszystkim postępowanie podatkowe oraz zobowiązania podatkowe. Najwięcej przepisów z dziedziny ogólnego prawa podatkowego dotyczy postępowania podatkowego. W Ordynacji podatkowej z 1934 r. (podobnie jak w obowiązującej w Niemczech Ordynacji podatkowej z 16.3.1976 r.) ponad połowa przepisów obejmowała procedurę podatkową. W okresie powojennym, gdy postępowanie podatkowe i zobowiązania podatkowe zostały unormowane w odrębnych ustawach, materia prawna pomieszczona w dekrecie z 1946 r. o postępowaniu podatkowym była znacznie obszerniejsza, niż ujęta w aktach prawnych regulujących zobowiązania podatkowe (dekret z 1946 r. obowiązujący do końca 1980 r. zawierał 190 artykułów, podczas gdy dekret z 1950 r. o zobowiązaniach podatkowych, obowiązujący do tego samego terminu, liczył tylko 42 artykuły). W Ordynacji podatkowej z 1997 r. postępowaniu podatkowemu poświęcono ponad 150 artykułów, zaś zobowiązaniom podatkowym ponad 110 artykułów, z których niektóre regulują w rzeczywistości instytucje proceduralne, a nie z dziedziny zobowiązań podatkowych. Natomiast w Ordynacji podatkowej z 2018 r. postępowanie podatkowe w ścisłym jego znaczeniu uregulowane jest w około 200 artykułach (dział III Ordynacji „Postępowanie podatkowe"), oraz jako postępowanie w szerokim jego rozumieniu w dziale IV „Postępowania szczególne" liczącym także około 200 artykułów.

W okresie prac nad Ordynacją podatkową z 1934 r. zamiarem ustawo- **280**
dawcy była kodyfikacja jedynie prawa formalnego. W praktyce jednak okazało się to zbyt trudne do zrealizowania, co doprowadziło do objęcia jej zakresem także przepisów materialnoprawnych – z dziedziny zobowiązań podatkowych, które jednak – jak już pisano – nie zostały w sposób wyraźny wyodrębnione w konstrukcji normatywnej Ordynacji. Bardziej precyzyjnie rozdzielono te zagadnienia w okresie powojennym, kiedy to postępowanie podatkowe i zobowiązania podatkowe unormowano w odrębnych aktach prawnych. Znacznie gorzej – gdy chodzi o rozgraniczenie zagadnień materialnoprawnych i proceduralnych – należy ocenić obowiązujące do końca 1997 r. regulacje z dziedziny ogólnego prawa podatkowego. Wiele instytucji typowych dla postępowania podatkowego – które poprzednio ujęte były w dekrecie z 1946 r. o postępowaniu podatkowym

– zostało przeniesionych do ustawy z 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych. Istotne zastrzeżenia co do podziału materii prawnej pomiędzy postępowaniem podatkowym i zobowiązaniami podatkowymi można także odnieść do Ordynacji podatkowej z 1997 r., jak i wreszcie Ordynacji z 2018 r. Powstaje pytanie, w jakim stopniu brak precyzji w podziale ogólnego prawa podatkowego wynika z błędów legislacyjnych, w jakiej zaś mierze ma głębsze przyczyny, związane z samym prawem podatkowym, z jego specyficznymi cechami. Jest ono aktualne zwłaszcza obecnie, zważywszy, iż Ordynacja podatkowa, jako akt prawny typu kodeksowego, powinna uporządkować materię prawną w określonej dziedzinie prawa, w tym przypadku w dziedzinie ogólnego prawa podatkowego.

281 Materialne prawo podatkowe uregulowane jest głównie w ustawach tworzących konstrukcje danych podatków. Realizowanie roszczenia podatkowego państwa (lub innego związku publicznoprawnego) wymaga jednak także uregulowania trybu ustalania należności podatkowych oraz ich poboru. Zagadnienia te – które mogą być ujęte jednolicie dla wszystkich podatków – są natury proceduralnej. Bardzo ważny jest tu jednak także normatywny związek pomiędzy obowiązkiem i zobowiązaniem podatkowym oraz odpowiedzialność za zobowiązania podatkowe. Przepisy regulujące te zagadnienia należą ze swej istoty do prawa materialnego, zaś sam przedmiot regulacji prawnej stwarza możliwości przyjęcia jednolitych rozwiązań w całym systemie podatkowym. Mają one również istotne znaczenie dla treści przepisów proceduralnych.

282 Obowiązek podatkowy nie może być sprowadzany jedynie do samego świadczenia pieniężnego na rzecz państwa. Podmiot objęty tym obowiązkiem obciążony jest bowiem również wieloma obowiązkami **proceduralnymi** niezbędnymi do ustalenia zobowiązania podatkowego oraz jego realizacji. Obowiązki te mają w pierwszym rzędzie swoje źródło w prawie materialnym. Wpływa to zasadniczo na kształt postępowania podatkowego, nieraz tak dalece, że trudno precyzyjnie oddzielić normy prawa materialnego od norm formalnoprawnych.

283 W momencie powstania obowiązku podatkowego tworzy się **wiele powiązań** pomiędzy podmiotem, z którym związany jest stan faktyczny rodzący ten obowiązek, a organem podatkowym. Mają one z reguły charakter **instrumentalny** w stosunku do obowiązku podatkowego jako prawnej przesłanki roszczenia podatkowego państwa.

Podmiot podlegający obowiązkowi podatkowemu powinien często dokonywać zgłoszenia działalności podlegającej opodatkowaniu, ewidencjonować tę działalności, informować o zmianach, jakie w niej zachodzą, składać zeznania podatkowe i deklaracje podatkowe, a także niejednokrot-

nie sam obliczać podatek i odprowadzać go na rzecz Skarbu Państwa. Niezależnie od tego podatnik zobowiązany jest poddawać się **kontroli** organów podatkowych, umożliwiać im przeprowadzanie tej kontroli, a także poddawać się czynnościom pokontrolnym.

Przedstawione obowiązki mają z reguły charakter proceduralny, zaś **284** głównym ich celem jest właściwe ustalenie zobowiązaniowego stosunku prawnego oraz jego realizacja. Źródłem tych obowiązków jest jednak **materialnoprawny** obowiązek podatkowy regulowany w ustawach zawierających konstrukcje poszczególnych podatków. Prowadzi to niejednokrotnie do tak znacznego wpływu norm materialnoprawnych na strukturę postępowania podatkowego, iż trudno precyzyjnie rozdzielić materialne prawo podatkowe od procedury podatkowej. Prawodawca powinien jednak dążyć – na ile to możliwe – do rozgraniczenia przepisów materialnego i formalnego prawa podatkowego.

II. Regulacja prawa zobowiązań podatkowych w Ordynacji podatkowej z 1997 r. oraz w Ordynacji podatkowej z 2018 r.

Zakres regulacji prawnej zamieszczonej w dziale III Ordynacji z 1997 r. **285** „Zobowiązania podatkowe", najszerzej ujmując, obejmuje dwa podstawowe zagadnienia prawa podatkowego, jakimi są powstawanie i wykonywanie zobowiązań podatkowych. W Ordynacji tej jednak nie rozdzielono w sposób konsekwentny materii prawnej zobowiązań podatkowych i postępowania podatkowego, umieszczając w dziale III typowe instytucje postępowania podatkowego, jakimi są informacje podatkowe, rachunki oraz tajemnica skarbowa. Tego rodzaju mankamenty mają ujemny wpływ na proces stosowania prawa podatkowego, zwłaszcza gdy dokonuje się kompleksowej wykładni jej przepisów, łącząc wykładnię językową z wykładnią celowościową i systemową. Wskazane nieprawidłowości są szczególnie rażące w przypadku Ordynacji podatkowej, jako aktu prawnego o charakterze kodeksowym. Właściwe rozgraniczenie norm materialnoprawnych i proceduralnych ma także ważne znaczenie dla praktyki funkcjonowania prawa podatkowego ze względu na innego rodzaju obowiązki nakładane przez nie na określone podmioty i związane z tym skutki prawne ich niezrealizowania (np. gdy przepisy regulujące terminy mają charakter materialnoprawny, nie można ich w zasadzie przywrócił, natomiast takie możliwości istnieją, jeżeli mają charakter proceduralny).

Dokonanie precyzyjnego podziału na normy proceduralne i material- **286** noprawne jest w polskim systemie podatkowym znacznie utrudnione ze względu na to, że normy proceduralne zamieszczane są nie tylko w obu

Ordynacjach, lecz także, jak już pisano, w ustawach regulujących poszczególne podatki. Zasadniczego znaczenia nabierają więc relacje prawne pomiędzy tymi ustawami a Ordynacją podatkową.

Daleko idąca dezintegracja postępowania podatkowego powoduje, że wykładnia systemowa prawa podatkowego tylko w pewnym stopniu przesądza o możliwości zaliczenia określonej normy prawnej do prawa materialnego lub procedury podatkowej. Z reguły podstawowe znaczenie ma tu analiza treści normy prawnej, a więc przeprowadzenie wykładni językowej. Wykładnia systemowa przesądza natomiast o tym, czy dana norma materialnoprawna lub proceduralna odnosi się do wszystkich, czy też tylko do jednego podatku. Z tego też względu dla procesu wykładni i stosowania prawa istotne znaczenie ma oddzielenie norm proceduralnych i materialnoprawnych w ustawach tworzących szczegółowe prawo podatkowe oraz w ustawach zaliczanych do ogólnego prawa podatkowego.

Jeżeli określona norma proceduralna została zamieszczona w Ordynacji, to nie ma przeszkody, aby powiązać ją z innymi normami proceduralnymi znajdującymi się w aktach prawnych zaliczanych do ogólnego prawa podatkowego w celu przedstawienia całościowego obrazu regulacji postępowania podatkowego odnoszącego się do wszystkich podatków. Specyfika postępowania podatkowego powoduje bowiem, iż można w nim wyróżnić, jak już pisano, postępowanie podatkowe w ścisłym tego słowa znaczeniu, rozpoczynające się od wszczęcia postępowania, a kończące się decyzją podatkową a więc odpowiadające w swym generalnym kształcie ogólnemu postępowaniu administracyjnemu, oraz postępowanie w szerokim rozumieniu.

287 Dezintegracja postępowania podatkowego znacznie utrudnia stosowanie prawa podatkowego. Jego specyfika, jak już wielokrotnie pisano, powoduje bowiem, iż można w nim wyróżnić postępowanie podatkowe w ścisłym tego słowa znaczeniu, rozpoczynające się od wszczęcia postępowania, a kończące się decyzją podatkową – a więc odpowiadające w swym generalnym kształcie ogólnemu postępowaniu administracyjnemu, oraz postępowanie w szerokim rozumieniu. To ostatnie postępowanie ma szczególne znaczenie, gdy procedura podatkowa oparta jest na technice samoobliczania podatkowego oraz obliczania podatku przez płatnika, kiedy to zarówno kontrola podatkowa, jak i czynności sprawdzające stanowią podstawowe elementy konstrukcyjne postępowania podatkowego.

288 Normy proceduralne – jeżeli tylko nie odnoszą się wyłącznie do danego podatku – tworzą w swym całokształcie system postępowania podatkowego, co uzasadnia łączną ich analizę w rozdziale opracowania, który poświęcony jest postępowaniu podatkowemu. Natomiast w rozdziale pre-

zentującym zobowiązania podatkowe dokonana zostanie analiza jedynie tych instytucji prawnych działu III Ordynacji podatkowej z 1997 r. oraz działu II Ordynacji z 2018 r., które regulują materię typową dla zobowiązań, tj. zagadnienia charakteru prawnego obowiązku i zobowiązania podatkowego, podmiotów i przedmiotu stosunków zobowiązaniowych, powstawania i wygasania zobowiązań podatkowych, a także odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe. Z drugiej strony, do zobowiązań podatkowych odnoszą się także w określonym zakresie omówione już rozwiązania prawne Ordynacji z 1997 r. zamieszczone w dziale I „Przepisy ogólne" oraz dziale II „Organy podatkowe i ich właściwości", a także zamieszczone w dziale I „Przepisy ogólne" Ordynacji 2018 r. (zwłaszcza zaś gdy chodzi o przedstawione już regulacje dotyczące zasad ogólnych prawa podatkowego oraz klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania).

§ 2. Obowiązek i zobowiązanie podatkowe

I. Uwagi ogólne

Obowiązek i zobowiązanie podatkowe stanowią podstawowe pojęcia **289**
prawa podatkowego. Można je rozpatrywać w płaszczyźnie **normatywnej** i **doktrynalnej**. W pierwszym ujęciu chodzi o ustalenie treści tych pojęć oraz ich związków. Niekiedy prawodawca dokonuje definicji ustawowej tych pojęć, w innych zaś przypadkach można je określić na podstawie interpretacji wielu przepisów prawa podatkowego. Regulacje prawne dotyczące obowiązku i zobowiązań podatkowych stanowią równocześnie tworzywo dla teoretycznej analizy stosunku zobowiązaniowego w prawie podatkowym.

Stosunek zobowiązaniowy jest jednym z kluczowych zagadnień nauki **290**
prawa podatkowego. Dla realizacji zasady państwa prawnego nie wystarcza bowiem ustalenie stosunku zobowiązaniowego – na podstawie prawa i w jego granicach – lecz również chodzi o takie ustawowe ukształtowanie podatków, aby były one zgodne z konstytucyjną zasadą państwa prawnego, jednym z przejawów której jest sprawiedliwe opodatkowanie. Wymaga to właściwego skonstruowania podatkowoprawnego stanu faktycznego w poszczególnych ustawach podatkowych, kształtującego normatywną treść przedmiotu opodatkowania, jako zagadnienia kluczowego z punktu widzenia obowiązku nieekwiwalentnego świadczenia podatnika na rzecz władzy publicznej.

II. Stosunek zobowiązaniowy w prawie podatkowym

291 Zobowiązanie podatkowe ma skomplikowany charakter. Jak każdy stosunek prawny stanowi ono dwustronną relację osób kształtowaną na podstawie norm prawa, przy czym jedną z nich jest zawsze podmiot reprezentujący władzę publiczną (państwo lub samorząd). Złożoność stosunków zobowiązaniowych w prawie podatkowym wynika przede wszystkim z ich powiązań zarówno z prawem administracyjnym, jak i prawem cywilnym. Ich treść wskazuje jednoznacznie na władczy charakter tych stosunków. Natomiast w swej formie prawnej przypominają one stosunki zobowiązaniowe w prawie cywilnym.

292 Konstrukcja zobowiązaniowego stosunku prawnego jest przydatna do rozpatrywania **związków prawnych** pomiędzy podatnikiem a organami podatkowymi, powstających w oparciu o normy prawa podatkowego. Można bowiem przy jej wykorzystaniu przedstawić więzi występujące pomiędzy tymi podmiotami, oparte na ich wzajemnych, uzależnionych od siebie prawach i obowiązkach. Chodzi zwłaszcza o elementy stosunku zobowiązaniowego wyrażające się tym, że jedna osoba (podmiot, strona) obowiązana jest spełnić świadczenie na rzecz drugiej. Elementy cywilnoprawnego stosunku zobowiązaniowego, którymi są zwykle jego podmioty, ich prawa i obowiązki determinujące treść stosunku zobowiązaniowego oraz jego przedmiot, przydatne są do opisania zobowiązania podatkowego. Można przy tym posługiwać się określeniami właściwymi dla prawa cywilnego, jak **wierzyciel** – jako podmiot uprawniony stosunku zobowiązaniowego – **dłużnik** – podmiot zobowiązany tego stosunku, uprawnienia wierzyciela ujmowane jako **wierzytelności** oraz obowiązki dłużnika nazywane **długiem**.

293 Zobowiązanie podatkowe należy do stosunków prawnych związanych z elementami władczości. Jej wyrazem jest, że przejaw woli podatnika stanowi tylko propozycję co do treści stosunku prawnego, która ustalana jest przez organ administracji. Kształtowanie sytuacji prawnej podatnika musi się jednak opierać na **ustawie**. Organ podatkowy jest tu jednoznacznie związany ustawą – władczość tego organu w nadawaniu treści zobowiązaniu podatkowemu ma swoje **granice w ustawie**. Przekroczenie tych granic jest niedopuszczalne. Stosunek prawny zobowiązania podatkowego kształtowany jest bowiem przez prawo, zaś jego podmioty mają jedynie te uprawnienia i obowiązki, które przypisuje im w danej sytuacji norma prawna. Pojawia się on wówczas, gdy powstają warunki określone w **hipotezie** normy prawa podatkowego, kiedy to znajduje zastosowanie reguła zachowania ustalona w **dyspozycji** – dla danych podmiotów

powstają określone obowiązki i uprawnienia podatkowoprawne. Wtedy zatem, gdy w ramach ustalonego w wyniku postępowania podatkowego stanu faktycznego mają miejsce fakty prawne – zdarzenia lub działania – z którymi prawo wiąże określone skutki, rodzi się podstawa do powstania stosunku prawnego zobowiązania podatkowego. W związku z tym w prawie podatkowym, podobnie jak w innych gałęziach prawa, należy rozpatrywać zobowiązaniowy stosunek prawny w dwóch płaszczyznach – abstrakcyjnej i konkretnej, z których jedna stanowi generalizację stosunku konkretnego, a druga aktualizację stosunku abstrakcyjnego. Innymi słowy, dyspozycja normy prawnej uogólnia przyszłe sytuacje, a przez jej zastosowanie w określonym przypadku następuje ustalenie tych sytuacji w sposób konkretny.

W przypadku prawa podatkowego ustawa stanowi wyłączne źródło powstania zobowiązania podatkowego, a jego podmioty wchodzą w pewne więzi (relacje) z góry ustalone przez prawo. Natomiast w prawie cywilnym norma prawna nie reguluje treści stosunku prawnego, gdyż podstawowe znaczenie dla jej ukształtowania ma wola stron tego stosunku, której moc prawna wynika jednak również z ustawy.

294 Stosunek prawny zobowiązania podatkowego jest stosunkiem uregulowanym w ustawie, a zasada autonomii woli stron stosunków cywilnoprawnych zostaje tu zastąpiona przez **podatkowoprawny stan faktyczny ustawy podatkowej**. Wstępuje on niejako w miejsce „woli bycia zobowiązanym" determinującej treść stosunków cywilnoprawnych. Stosunek podatkowoprawny ma bowiem swoje źródło nie w wyrazie woli podmiotu stosunku zobowiązaniowego (podatnika), lecz wyłącznie w ustawie. Swoboda woli stron, stanowiąca podstawową zasadę stosunków zobowiązaniowych w prawie cywilnym, tutaj nie występuje. Prawodawca bowiem – poprzez regulację podatkowoprawnego stanu faktycznego w ustawach podatkowych – wkracza bezpośrednio w życie społeczne, formułując dla określonych przez prawo sytuacji odpowiadające im prawa i obowiązki adresatów norm prawa podatkowego. Powoduje to powstanie zobowiązań podatkowych, w których podatnik jest dłużnikiem, zaś państwo (lub inny związek publicznoprawny), reprezentowane przez organ podatkowy – wierzycielem.

295 Zobowiązanie podatkowe ma za swój **przedmiot** świadczenie, które – zgodnie z jego treścią – przynależy wierzycielowi. Dotyczy więc ono stosunków prawnych, na gruncie których powstaje wierzytelność – prawo jednego podmiotu (wierzyciela) do żądania od drugiego podmiotu (dłużnika) określonego świadczenia. Od strony formy **zewnętrznej** zobowiązanie podatkowe przypomina zatem zobowiązanie cywilnoprawne. Inaczej jed-

nak niż w prawie cywilnym umowa między wierzycielem a dłużnikiem nie odgrywa tu żadnej roli, gdyż stosunek zobowiązaniowy nie z niej się wywodzi, lecz bezpośrednio z ustawy – ma swe źródło w prawie publicznym.

Prawo państwa do realizacji zobowiązania podatkowego należy postrzegać nie tyle w stosunku prawnym wierzytelności podatkowej oraz odpowiadającym jej długu podatkowym, co w samej ustawie, zaś wierzyciel podatkowy ma jedynie te uprawnienia, które można wyprowadzić z ustawy. Należy bowiem wyraźnie rozróżniać podmiot czynny prawa podatkowego (państwo lub inny związek publiczny dysponujący prawem do nakładania podatku) oraz podmiot bierny podatku, na który nakładany jest obowiązek podatkowy, od podmiotów stosunku prawnego zobowiązania podatkowego. W pierwszym przypadku chodzi o stosunki między **prawodawcą a adresatem normy prawnej**, które powinny być zgodne z **konstytucyjnymi** podstawami opodatkowania. Prawnych granic opodatkowania należy bowiem poszukiwać, jak już wielokrotnie pisano, w Konstytucji RP, chroniącej podatnika przed dowolnością w kształtowaniu konstrukcji podatkowych przez ustawodawcę. Z zagadnieniem tym wiążą się problemy podatkowoprawnego stanu faktycznego. W najszerszym ujęciu chodzi o to, aby podatkowoprawny stan faktyczny był w sposób pełny i precyzyjny określony w ustawach podatkowych. Można przyjąć, że podatkowoprawny stan faktyczny określony ogólnie i abstrakcyjnie w ustawach regulujących poszczególne podatki jest swego rodzaju **przyczyną sprawczą** powstawania zobowiązaniowego stosunku prawnego. Jego wystąpienie w konkretnym przypadku daje podstawę do zawiązania stosunku prawnego, nie tyle już jednak pomiędzy określonym podmiotem a państwem, lecz pomiędzy tym podmiotem a **organem podatkowym** reprezentującym państwo.

296 Wierzytelność podatkowa i odpowiadający jej dług podatkowy wystąpią, gdy zostanie urzeczywistniony podatkowoprawny stan faktyczny unormowany w ustawie podatkowej. Stan ten jednocześnie zakreśla **granice** wierzytelności i długu podatkowego. Podstawowe znaczenie, tak gdy chodzi o samo powstanie zobowiązaniowego stosunku prawnego, jak i jego treść, ma **obowiązek podatkowy**.

III. Rola obowiązku podatkowego w kształtowaniu stosunku prawnego zobowiązania podatkowego

297 Ustawy podatkowe normujące poszczególne podatki określają, kiedy, w jakich sytuacjach powstaje obowiązek podatkowy. Ma to miejsce, gdy zostaną zrealizowane podmiotowe i przedmiotowe elementy podatkowo-

prawnego stanu faktycznego. Podstawowym obowiązkiem wynikającym z samej istoty podatku jest nieekwiwalentne świadczenie pieniężne na rzecz państwa (lub innego związku publicznoprawnego). Zanim jednak dojdzie do przekształcenia obowiązku podatkowego w zobowiązanie podatkowe, podmiot nim objęty obciążany jest często wieloma obowiązkami prawnymi mającymi na celu realizację roszczenia podatkowego państwa. Są to z reguły **obowiązki proceduralne**, związane jednak mocno z prawem materialnym, co powoduje – jak już pisano – wiele trudności w precyzyjnym rozdzieleniu materialnych i proceduralnych norm prawa podatkowego.

298 Związek pomiędzy obowiązkiem podatkowym a zobowiązaniem podatkowym należy rozpatrywać przede wszystkim w płaszczyźnie prawnej. Generalnie można przyjąć, że zobowiązanie podatkowe stanowi **normatywne następstwo** obowiązku podatkowego. Ukształtowanie stosunku prawnego zobowiązania wymaga uprzedniego stwierdzenia, iż podmiotowi, który występuje w tym stosunku jako dłużnik podatkowy, można przypisać sytuację faktyczną lub prawną, z jaką prawo wiąże obowiązek nieekwiwalentnego świadczenia na rzecz państwa.

W przypadku **otwartego** stanu faktycznego, kiedy to podatkowoprawne stany faktyczne dotyczą zdarzeń i działań występujących w pewnym przedziale czasowym (np. podatek dochodowy), prawodawca z reguły nie określa wprost samego **momentu powstania** obowiązku podatkowego, lecz wynika to z całokształtu przepisów regulujących dany podatek. Normatywne określenie momentu powstania obowiązku podatkowego staje się jednak niezbędne, jeżeli konstrukcja podatkowa tworzy **zamknięty** stan faktyczny, gdy obowiązek i zobowiązanie podatkowe powstają jednocześnie (np. podatek od towarów i usług). W związku z tym rodzi się problem, czy konieczna jest wtedy instytucja prawna obowiązku podatkowego, skoro obowiązek i zobowiązanie powstają jednocześnie, wynikają z tego samego stanu faktycznego i trudno je w praktyce rozdzielić.

Należy przyjąć, iż w każdym przypadku niezbędne jest posługiwanie się instytucją obowiązku podatkowego. Występuje on bowiem zarówno w płaszczyźnie stosunku zobowiązaniowego, jak i uprawnień państwa do żądania od danych podmiotów określonego zachowania. Innymi słowy, obowiązek może mieć charakter abstrakcyjny, wynikający z podatkowoprawnego stanu faktycznego – wówczas dotyczy on nie tylko samego zobowiązania, lecz także innych pochodnych obowiązków podatnika (głównie wspomnianych już obowiązków proceduralnych); można go też ujmować jako normatywny poprzednik zobowiązania podatkowego, stanowiący swego rodzaju pomost pomiędzy **abstrakcyjnym a konkretnym**

stosunkiem prawnym. W tym sensie można się zgodzić z rozpowszechnionym w polskiej literaturze poglądem, że zobowiązanie podatkowe stanowi konkretyzację – co do podmiotu i wysokości podatku – obowiązku podatkowego. Istnienie obowiązku podatkowego nie zawsze jednak rodzi zobowiązanie podatkowe, co stanowi dalszy argument za koniecznością dwojakiego rozumienia obowiązku podatkowego.

299 Wiązanie danego podmiotu ze stanem faktycznym określonym w ustawie prowadzi do objęcia go obowiązkiem podatkowym z wszelkimi konsekwencjami w zakresie **procedury podatkowej** (np. prowadzenie ksiąg, wydawanie rachunków, poddawanie się kontroli), co jednak nie musi doprowadzić do powstania zobowiązania podatkowego. W sytuacji bowiem, gdy w wyniku postępowania podatkowego zostanie ustalona strata lub też podatnik korzysta z ulgi albo zwolnienia podatkowego, może nie być podstaw prawnych do ustalenia zobowiązania podatkowego. W takich przypadkach, pomimo że podatnik podlegał obowiązkowi podatkowemu, skoro w ciągu roku musiał zgłaszać ten obowiązek, prowadzić księgi, wykazując w nich swoje przychody i wydatki (np. wydatki stanowiące koszty uzyskania przychodu, wydatki podlegające odliczeniu od podstawy opodatkowania), nie powoduje to powstania stosunku prawnego zobowiązania podatkowego – podatnik nie staje się dłużnikiem, a organ podatkowy wierzycielem.

Obowiązek podatkowy nie przekształca się w zobowiązanie podatkowe także w przypadku **przedawnienia** prawa do wymiaru podatkowego. Jeżeli bowiem w określonym przez prawo terminie nie zostanie dokonany wymiar, to nie można ustalić zobowiązania podatkowego podmiotu, który był obciążony obowiązkiem podatkowym.

300 Wystąpienie stanu faktycznego rodzącego obowiązek podatkowy związane jest także z płaceniem **zaliczek** na poczet przyszłego podatku (niekiedy nawet przedpłat na zaliczki). Ma to z reguły miejsce w podatkach o otwartych stanach faktycznych (np. podatek dochodowy). Należy przyjąć, że powstaje wtedy również stosunek prawny zobowiązania podatkowego, o nieco innym jednak charakterze niż w przypadku zobowiązania dotyczącego samego podatku (np. zobowiązania z tytułu podatku dochodowego za dany rok). Obydwa zobowiązania mają elementy wspólne, jak również wykazują określone odrębności.

Zobowiązanie z tytułu podatku i zobowiązanie z tytułu zaliczek mogą mieć miejsce jedynie wtedy, gdy danemu podmiotowi można przypisać **stan faktyczny** powodujący powstanie obowiązku podatkowego. Natomiast w płaszczyźnie konkretnego stosunku prawnego niezbędne jest oddzielenie stanu faktycznego powodującego powstanie zobowiązania z tytułu zaliczek od stanu z tytułu podatku.

Generalnie można przyjąć, że zaliczki – zwłaszcza w przypadku otwar- **301**
tych stanów faktycznych – mają na celu obciążenie podatnika należnościami podatkowymi w czasie, kiedy stan ten nie został jeszcze zamknięty. Samo obliczanie zaliczek musi być jednak oparte na założeniu o okresowym zamknięciu tego stanu, niezbędnym dla ustalenia ich wysokości. Podatek obliczany jest w stosunku do sytuacji faktycznej i prawnej występującej w okresie objętym obowiązkiem płacenia zaliczek, traktowanym jednak z reguły jako stan **narastający** od momentu „otwarcia" danego stanu (np. początek roku podatkowego) do czasu, w którym płacona jest zaliczka. Założeniem instytucji prawnej zaliczek jest bowiem bieżący pobór należności podatkowych uzależniony od zjawisk faktycznych i prawnych, jakie występują w trakcie kształtowania się stanu faktycznego w danym okresie. Dla realizacji tego celu konieczne staje się powoływanie do życia stosunków prawnych typu zobowiązania podatkowego, których treść – wierzytelność i dług – są w każdym przypadku samoistne, niezależne od ostatecznego ukształtowania się zobowiązania podatkowego. Wyraża się to w samej wymagalności świadczenia, odsetek za zwłokę w jego realizacji i innych dodatkowych obciążeń, jakie mogą występować w przypadku niewłaściwego obliczenia zaliczek (z reguły stosuje się tu technikę samoobliczania podatkowego) lub też niewpłacenia ich w terminie. Jednak przewidywana wysokość należności podatkowej liczonej w okresie roku podatkowego może mieć wyjątkowo wpływ na wysokość zaliczek, w sytuacji gdy byłyby one niewspółmiernie wysokie w stosunku do podatku przewidywanego za dany rok podatkowy.

Stan faktyczny dający organom podatkowym prawo do żądania wpłaty zaliczek na poczet przyszłego zobowiązania z tytułu podatku jest z reguły uboższy w stosunku do stanu kształtującego zobowiązanie z tytułu podatku, i to nie tylko ze względu na inny okres, w jakim kształtowane jest to zobowiązanie. Przy ostatecznym ustalaniu należności podatkowych bierze się bowiem pod uwagę wiele elementów, które często nie są lub nie mogą być uwzględniane przy ustalaniu zobowiązania z tytułu zaliczek (np. różnego rodzaju ulgi, zwolnienia, odliczenia podatkowe). W tym sensie można przyjąć, jako zasadę, istnienie **odrębności** stanu faktycznego, którego następstwem jest zobowiązanie z tytułu zaliczek, w stosunku do stanu faktycznego rodzącego zobowiązanie z tytułu samego podatku.

Powstanie zobowiązania z tytułu zaliczek nie przesądza wystąpienia **302**
zobowiązania z tytułu podatku. Podatnik uzyskujący dochód w pewnym okresie może bowiem w ostatecznym – rocznym rozliczeniu – wykazać stratę, albo też dokona po upływie roku podatkowego odliczeń od dochodu wydatków przewidzianych przez prawo lub też skorzysta z innego rodzaju

ulg i zwolnień podatkowych, co powoduje, iż pomimo istnienia zobowiązań podatkowych z tytułu zaliczek, nie wystąpi zobowiązanie z tytułu podatku. W tych przypadkach podmiot, który dokonał wpłat zaliczek, uzyskuje prawo do ich zwrotu, przekształciwszy się z dłużnika podatkowego w swego rodzaju wierzyciela – ma uprawnienie do żądania określonego zachowania drugiej strony stosunku zobowiązaniowego (organu podatkowego), którego treścią jest zwrot należności podatkowych pobranych z tytułu zaliczek.

IV. Regulacja prawna obowiązku i zobowiązania podatkowego

303 Zgodnie z przepisami Ordynacji z 1997 r., **obowiązkiem podatkowym** jest wynikająca z ustaw podatkowych nieskonkretyzowana powinność przymusowego świadczenia pieniężnego w związku z zaistnieniem zdarzenia określonego w tych ustawach. Podobną regulację zawiera Ordynacja z 2018 r. Zbieżność regulacji obu Ordynacji dotyczy także **zobowiązania podatkowego**. Jest nim wynikające z obowiązku podatkowego zobowiązanie podatnika do zapłacenia na rzecz Skarbu Państwa, województwa, powiatu albo gminy podatku, zgodnie z obowiązującymi przepisami.

Przedstawione pojęcie obowiązku podatkowego zostało oparte na znanej tezie wyroku Najwyższego Trybunału Administracyjnego z 27.2.1934 r. (L. Rej. 6498/29), zgodnie z którą obowiązkiem podatkowym jest abstrakcyjne zobowiązanie do poniesienia ciężaru podatkowego, związane przez przepisy ustawy z zaistnieniem pewnego stanu faktycznego. Zasadniczą rolę w prawnym ukształtowaniu obowiązku podatkowego odgrywają ustawy podatkowe normujące poszczególne podatki. Obowiązek podatkowy wynika bowiem z elementów składowych podatkowoprawnego stanu faktycznego ujętego w ustawach zaliczanych do szczegółowego prawa podatkowego.

304 W ustawowej definicji zobowiązania podatkowego, zawartej w obu Ordynacjach, za trafne należy uznać **połączenie** obowiązku podatkowego z zobowiązaniem, z wyraźnym podkreśleniem wzajemnych związków tych pojęć. Zobowiązanie powinno bowiem – jak słusznie przyjmuje prawodawca – **wynikać** z obowiązku podatkowego, a więc dla powstania zobowiązania niezbędne jest wcześniejsze ustalenie obowiązku podatkowego. Można zatem przyjąć, iż na gruncie obu Ordynacji obowiązek podatkowy jest normatywnym poprzednikiem zobowiązania – nie wystąpi prawo do ustalenia zobowiązania, jeżeli nie zostanie wcześniej ustalony obowiązek podatkowy (przy otwartych stanach faktycznych różnica cza-

sowa pomiędzy obowiązkiem a zobowiązaniem może być znaczna, zaś w przypadku stanów zamkniętych mogą one być zbieżne w czasie).

§ 3. Podmioty stosunków zobowiązaniowych w prawie podatkowym

I. Uwagi ogólne

Podmioty stanowią podstawowe elementy konstrukcji prawnej stosunków zobowiązaniowych. Stosunki te polegają bowiem – w najszerszym ujęciu – na wzajemnym powiązaniu sytuacji prawnej jednego podmiotu z sytuacją prawną drugiego podmiotu. W prawie podatkowym podmiotami stosunków zobowiązaniowych są organ podatkowy oraz podatnik (lub wyjątkowo inny podmiot). **305**

Podmiot podatku stanowi element konstrukcyjny podatkowoprawnego stanu faktycznego unormowanego w poszczególnych ustawach podatkowych (ustawach zaliczanych do szczegółowego prawa podatkowego). W procesie stosowania prawa następuje powiązanie z określonym w kategoriach ogólnych podmiotem abstrakcyjnego stanu faktycznego, co wyraża się w **konkretyzacji** tego stanu oraz **indywidualizacji** podmiotu. Podmiot ten zostaje wtedy obciążony obowiązkiem podatkowym, a więc staje się potencjalnym dłużnikiem w zobowiązaniowym stosunku prawnym. Rzeczywistym dłużnikiem, występującym w konkretnym stosunku zobowiązaniowym, staje się on natomiast wówczas, gdy związane z nim sytuacje faktyczne i prawne determinują przekształcenie obowiązku podatkowego w zobowiązanie. **306**

Zgodnie z Ordynacją z 1997 r., **podatnikiem** jest osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, podlegająca na mocy ustaw podatkowych obowiązkowi podatkowemu. Bardziej zwartą definicję zawiera Ordynacja z 2018 r., według której, **podatnikiem jest ten na kim ciąży obowiązek podatkowy**. Normatywne określenie pojęcia podatnika nie ma zbyt dużego znaczenia w praktyce opodatkowania, biorąc pod uwagę, że w ustawach normujących poszczególne podatki musi być dokładnie określony podmiot podlegający obowiązkowi podatkowemu. **307**

Samo pojęcie podatnika jako podmiotu podatku nie budzi – w doktrynie i w orzecznictwie – większych kontrowersji. Podstawowe znaczenie z punktu widzenia prawa podatkowego ma bowiem nie tyle sam podmiot podatku wyizolowany z konstrukcji podatkowoprawnego stanu faktyczne-

go, co związek określonego podmiotu z przedmiotem podatku (a dokładniej ze stroną przedmiotową opodatkowania obejmującą swym zakresem zarówno przedmiot podatku, jak i podstawę opodatkowania), pozwalający na ustalenie, czy danym kategoriom podmiotów można przypisać normatywnie określony obowiązek podatkowy. Z punktu widzenia regulacji prawnej zobowiązań podatkowych, istotne jest natomiast, w jaki sposób została ukształtowana sytuacja prawna podatnika – potencjalnego dłużnika zobowiązaniowych stosunków prawnych – oraz odpowiadająca temu sytuacja organu podatkowego jako wierzyciela.

308 Posługiwanie się pojęciami wierzyciela i dłużnika daje możliwości wielopłaszczyznowego naświetlenia charakteru prawnego zobowiązania podatkowego. Wykorzystując uniwersalną konstrukcję zobowiązań pieniężnych, można bowiem wykazać specyfikę stosunków prawnych kształtowanych w oparciu o normy prawa publicznego w porównaniu ze stosunkami opartymi na normach prawa prywatnego.

II. Organ podatkowy jako podmiot zobowiązań podatkowych

309 Zobowiązanie podatkowe, jak każdy inny stosunek prawny wynikający z norm tworzonych w oparciu o metodę administracyjnoprawną, charakteryzuje się występowaniem w nim **organu administracji** reprezentującego interes publiczny. Inaczej niż w stosunkach cywilnoprawnych, treść stosunków zobowiązaniowych kształtowana jest bezpośrednio przez prawo, przy małym wpływie na nią ich podmiotów. Podmioty te mają również ograniczone możliwości zmiany treści stosunków zobowiązaniowych, a także niewielki wpływ na ich realizację.

310 W doktrynie prawa administracyjnego przyjmuje się dość powszechnie, że jeżeli organ administracji jest stroną i podmiotem w stosunku administracyjnoprawnym, jego podmiotowość należy wiązać z zagadnieniami **kompetencji** w najszerszym tego słowa znaczeniu oraz z elementami **zadań**. Tego rodzaju stwierdzenia można odnieść do organów administracji podatkowej jedynie wtedy, gdy chodzi o ich rolę w postępowaniu podatkowym. Pojęcie kompetencji – chociaż już rzadziej – używane jest także w nauce prawa cywilnego. Wiązane to jest z zasadą swobody umów rozumianą jako kompetencja do kształtowania przez określone podmioty w drodze oświadczeń woli wiążących je stosunków prawnych.

311 W przypadku organu podatkowego jako wierzyciela w stosunku prawnym zobowiązania podatkowego nie można mówić o kompetencji ani w jednym, ani też w drugim znaczeniu. Wynika to w pierwszym rzędzie z pełnego podporządkowania tego stosunku normom ustaw podatkowych

tworzących podatkowoprawny stan faktyczny. Determinują one zarówno samo **powstanie** stosunku zobowiązaniowego, jego **treść**, jak i **realizację**. Normy prawne kształtują w pełni sytuację prawną organu podatkowego jako wierzyciela stosunku zobowiązaniowego oraz podatnika (nieraz innego podmiotu) jako dłużnika. Należy więc rozważać uprawnienia i odpowiadające im obowiązki tych podmiotów w takim zakresie, w jakim można je jednoznacznie wyprowadzić z przepisów poszczególnych ustaw podatkowych (głównie ustaw zaliczanych do szczegółowego prawa podatkowego). W tym sensie występuje swoista **równorzędna** sytuacja prawna podmiotów stosunków zobowiązaniowych w prawie podatkowym. Wola organu podatkowego jako wierzyciela jest ściśle zdeterminowana podatkowoprawnym stanem faktycznym ustaw podatkowych, tak samo jak wola podatnika jako dłużnika. Prawa i obowiązki tych podmiotów powinny być bowiem kształtowane zgodnie z zasadą miarkowania opodatkowania podatkowoprawnym stanem faktycznym ustaw podatkowych, wynikającą jednoznacznie z konstytucyjnej zasady państwa prawnego.

312 Organ podatkowy jako wierzyciel nie może dążyć do maksymalizacji dochodów budżetowych zgodnie z zasadą *in dubio pro fisco*. Tak pojęty interes Skarbu Państwa będzie bowiem pozostawał w sprzeczności z zasadą państwa prawnego, a więc z interesem państwa, które w stosunku zobowiązaniowym reprezentuje ten organ. Działania wierzyciela podatkowego powinny natomiast zmierzać do realizacji zasady sprawiedliwości podatkowej w takim ujęciu, jak ją kształtuje Konstytucja, prawo unijne i ustawy podatkowe. W tym aspekcie można mówić o **słabszej** pozycji wierzyciela w stosunku prawnym zobowiązania podatkowego w porównaniu z jego sytuacją w stosunku cywilnoprawnym. Jego rolę należy bowiem sprowadzać do ścisłej realizacji elementów zobowiązaniowego stosunku prawnego wynikających z norm prawa.

313 Wierzyciel w zobowiązaniowym stosunku prawnym może – jak wiadomo – żądać określonego zachowania ze strony dłużnika. Powinno ono polegać – zgodnie z treścią zobowiązania – na realizacji interesu wierzyciela wyrażającego się osiąganymi przez niego korzyściami. Organ podatkowy jako wierzyciel reprezentuje państwo lub inny związek publicznoprawny, co nakazuje rozpatrywanie jego interesu nie tyle w kategoriach indywidualnych, co **ogólnych**, wynikających przede wszystkim z treści norm prawa podatkowego. Normy te najczęściej zmierzają do osiągnięcia **celów fiskalnych**, chociaż w niektórych przypadkach mogą to być **cele społeczne** opodatkowania. Rozpoznanie tych celów ma ważne znaczenie dla właściwej realizacji prawa podatkowego, co na gruncie stosunku zobowiązaniowego oznacza nadanie mu odpowiedniej treści determinującej zachowanie

dłużnika (podatnika), którego może domagać się wierzyciel (organ podatkowy). Inaczej jednak niż w prawie cywilnym, wierzytelności podatkowej nie można rozpatrywać w kategoriach korzyści osoby, która nią dysponuje. Zachowanie osoby będącej dłużnikiem podatkowym kształtowane jest bowiem jednoznacznie przez obowiązujące prawo. W nauce prawa cywilnego wśród praw przysługujących wierzycielowi wymienia się także **uprawnienie kształtujące** związane ze zmianą lub ustaniem istniejącego stosunku prawnego. Tego rodzaju uprawnieniami nie dysponuje w zasadzie organ podatkowy, który – inaczej niż wierzyciel w stosunkach cywilnoprawnych – nie może swobodnie zrezygnować z realizacji roszczenia ani też przenieść go na inny podmiot.

Pozycja prawna organu podatkowego w zobowiązaniowym stosunku prawnym rzutuje bardzo wyraźnie na sytuację prawną podatnika jako dłużnika, zważywszy iż jak w każdym stosunku zobowiązaniowym, uprawnieniom wierzyciela odpowiadają obowiązki dłużnika.

III. Podatnik jako podmiot zobowiązań podatkowych

314 Podatnik jest dłużnikiem w zobowiązaniowym stosunku prawnym, co oznacza, że do tego podmiotu organ podatkowy – jako wierzyciel – może skierować roszczenie podatkowe. Z punktu widzenia treści stosunku zobowiązaniowego nie jest istotne, czy podmiot ten rzeczywiście ponosi ciężar podatkowy – jest ekonomicznym podmiotem podatku – czy też przerzuca podatek (zgodnie z wolą ustawodawcy lub też wbrew tej woli) na inny podmiot. Podstawowe znaczenie dla „bycia podatnikiem" ma bowiem wystąpienie u danego podmiotu sytuacji faktycznej lub prawnej zawierającej ustawowe znamiona podatkowoprawnego stanu faktycznego. Stan ten powinien być w sposób precyzyjny i całościowy uregulowany w ustawach zawierających konstrukcje poszczególnych podatków. Stanowią one podstawę prawną do kształtowania treści zobowiązaniowego stosunku prawnego.

315 Urzeczywistnienie podatkowoprawnego stanu faktycznego poprzez jego podmiotową i przedmiotową konkretyzację tworzy przesłanki do powstania stosunku zobowiązaniowego, którego centralnym elementem jest **roszczenie o zapłatę** podatku. Powstaje ono niezależnie od woli podatnika – dłużnika, ale również niezależnie od woli organu podatkowego – wierzyciela. Przesłanką jego powstania jest bowiem ustalenie, iż dany podmiot – potencjalny dłużnik podatkowy – podlega obowiązkowi podatkowemu. Znamienny z tego punktu widzenia jest wyr. NSA z 6.7.1992 r. (III SA 709/92, POP 1993, z. 4, s. 62), zgodnie z którym obowiązek podatkowy

powstaje w warunkach przez prawo określonych, niezależnie od woli podmiotów temu obowiązkowi podlegających czy też podmiotów ustawowo zobowiązanych do stosowania różnych środków jego realizacji. W innym orzeczeniu przyjęto, że wszystkie elementy konstrukcyjne podatku, konkretyzujące obowiązek podatkowy dla ważności i skuteczności obowiązywania powinny być uregulowane w ustawie (wyr. WSA w Białymstoku z 27.6.2007 r., I SA/Bk 164/06, niepubl.).

Wola – zarówno wierzyciela, jak i dłużnika podatkowego – nie ma także większego znaczenia dla samej **realizacji** zobowiązania podatkowego. Nawet bowiem umorzenie zaległości podatkowej może być dokonane przez organ podatkowy tylko w sytuacjach przewidzianych przez prawo, zaś używanie przez normodawcę przy ich konstruowaniu niedookreślonych pojęć, takich jak „ważny interes podatnika" czy też „interes publiczny", nie oznacza swobody organu podatkowego w dysponowaniu wierzytelnością podatkową, podobnej do swobody wierzyciela cywilnoprawnego.

316 Słabsza pozycja dłużnika podatkowego w porównaniu z dłużnikiem w stosunku cywilnoprawnym związana jest głównie z **osobistym** charakterem obowiązku podatkowego. Należy w tym względzie podzielić stanowisko Naczelnego Sądu Administracyjnego, który przyjął, że podatnik nie może w drodze umowy z osobą trzecią zwolnić się z ciążącego na nim obowiązku i przenieść go na osobę trzecią, zaś umowa tego rodzaju nie wywiera żadnych skutków w zakresie obowiązków podatkowych, a także nie prowadzi do zmian w istniejącym lub też mającym powstać stosunku prawnym (wyr. NSA z 25.11.1992 r., SA/Kr 1838/92, niepubl.). Ochrony prawnej podatnika należy poszukiwać jedynie w obowiązującym prawie. W państwie prawnym nikt nie może być pociągany do obowiązku nieekwiwalentnego świadczenia na rzecz władzy publicznej, jeżeli taki obowiązek nie wynika jednoznacznie z przepisów ustaw podatkowych. Ustawy te determinują także samą treść stosunku zobowiązaniowego, jak i zasady jego realizacji.

Słabsza pozycja, jaką ma w stosunku zobowiązaniowym dłużnik podatkowy – w porównaniu z pozycją dłużnika w stosunku cywilnoprawnym – nie oznacza równoczesnego wzmocnienia pozycji organu podatkowego jako wierzyciela. Dysponuje on bowiem jedynie tymi uprawnieniami, jakie wynikają z obowiązującego prawa. Określone przywileje dotyczące zabezpieczenia wykonywania zobowiązań podatkowych, jak również samej ich realizacji, należy odczytywać nie tyle w aspekcie wzmocnienia pozycji wierzyciela podatkowego, co raczej mocniejszej pozycji **wierzytelności publicznoprawnej**, wynikającej z samej istoty podatku jako jednostronnego świadczenia pobieranego w celu zaspokojenia potrzeb publicznych.

317 Sytuacja prawna dłużnika podatkowego kształtowana jest przez dwa rodzaje aktów prawnych. Będą to akty zaliczane do szczegółowego prawa podatkowego oraz akty składające się na ogólne prawo podatkowe. Pierwsza grupa aktów prawnych zawiera przepisy determinujące samo powstanie stosunku prawnego zobowiązania podatkowego, a także jego treść. Wyprowadzone z tych przepisów normy prawne wpływają w zasadniczy sposób na obowiązki podatnika jako dłużnika w stosunku zobowiązaniowym oraz odpowiadające im uprawnienia organu podatkowego jako wierzyciela. Organ podatkowy może jednak domagać się tylko tych świadczeń, które mają wyraźną podstawę prawną w przepisach szczegółowego prawa podatkowego. Legalność działań wierzyciela podatkowego z tego punktu widzenia poddawana jest ocenie w trakcie sądowej kontroli decyzji podatkowych. Pozycję prawną podatnika jako dłużnika w stosunku zobowiązaniowym należy więc rozpatrywać nie tyle w płaszczyźnie władczości organu podatkowego, co **władczości władzy publicznej** mającej uprawnienia do nakładania obowiązku jednostronnych świadczeń pieniężnych na rzecz tej władzy.

318 Przepisy ogólnego prawa podatkowego – głównie zaś normujące zobowiązania podatkowe – dotyczą przede wszystkim ukształtowanego już w oparciu o szczegółowe prawo podatkowe stosunku prawnego zobowiązania podatkowego. Determinują one sytuację prawną dłużnika podatkowego w zakresie wykonywania zobowiązania oraz określają środki zabezpieczenia tego wykonania. Pozycja prawa dłużnika podatkowego jest tu bez wątpienia słabsza niż dłużnika w stosunku cywilnoprawnym. Wynika to w pierwszym rzędzie z publicznoprawnego charakteru zobowiązań podatkowych, powstających nie z woli stron tych zobowiązań, lecz mających swe źródło w przepisach prawa. Sama istota tego zobowiązania ogranicza możliwości kwestionowania jego istnienia oraz treści poza granice, jakie można wytyczyć w oparciu o obowiązujące prawo.

Przeciwdziałania rozporządzaniu środkami pieniężnymi lub dobrami majątkowymi dłużnika na szkodę Skarbu Państwa, stanowią zasadnicze przyczyny przyjęcia rozwiązań prawnych, które pozwalają organowi podatkowemu na nadawanie decyzji nieostatecznej rygoru natychmiastowej wykonalności. Co prawda, od 2009 r. zasadą, wyrażoną normatywnie w obu Ordynacjach, jest, iż **decyzja nieostateczna**, nakładająca na stronę obowiązek podlegający wykonaniu w trybie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (a więc głównie decyzja kształtująca zobowiązanie podatkowe), nie podlega wykonaniu, to jednak ich przepisy określające przypadki, gdy organ podatkowy może nadać decyzji nieostatecznej rygor natychmiastowej wykonalności,stwarzają znaczne możliwości odchodze-

nia od tej zasady. Zabezpieczeniu interesowi Skarbu Państwa mają również służyć określone przywileje, jakimi dysponuje wierzyciel podatkowy w przypadku przymusowego wykonywania zobowiązań podatkowych.

IV. Inne podmioty zobowiązań podatkowych

319 W stosunku prawnym zobowiązania podatkowego jako dłużnik podatkowy może wystąpić wyjątkowo inny podmiot niż podatnik. Podmiot ten – na mocy szczególnych przepisów prawnych – zobowiązany jest do wejścia w stosunki prawne zobowiązania podatkowego w miejsce podatnika, chociaż nie ciążył na nim obowiązek podatkowy. Podmiotami tego rodzaju mogą być płatnik, a także następca prawny podatnika. Przesłanki prawne powodujące, że podmioty te stają się dłużnikami podatkowymi, różnią się jednak od siebie w sposób zasadniczy. Płatnik obciążony jest świadczeniem podatkowym wówczas, gdy nie wypełnia nałożonych na niego obowiązków prawnopodatkowych albo też wypełnia je nienależycie. Natomiast następca prawny może być dłużnikiem podatkowym na skutek sukcesji prawnej w dziedzinie opodatkowania przewidzianej w przepisach obu Ordynacji podatkowych.

320 **Płatnikiem** – według obowiązujących przepisów – jest podmiot, na którym ciąży wynikający z ustaw podatkowych obowiązek **obliczenia i pobrania** od podatnika podatku oraz **wpłacenia** go we właściwym terminie organowi podatkowemu.

Rola płatnika, jako pośrednika pomiędzy podatnikiem i organem podatkowym, dostrzegana jest także wyraźnie w orzecznictwie. Płatnik, jak stwierdzono w jednym z orzeczeń NSA (wyr. z 29.11.1984 r., SA/Gd 929/84, POP 1992, z. 1, poz. 6) – nie jest organem podatkowym, a czynności przez niego podejmowane w celu obliczenia i pobrania należności podatkowych, mają jedynie charakter czynności materialno-technicznych, które nie wszczynają postępowania podatkowego. Przekazuje on organowi podatkowemu, jak słusznie przyjmuje się w innym orzeczeniu, cudze (podatnika) pieniądze niejako „w imieniu" podatnika, co powoduje że legitymację do kwestionowania (w trybie przewidzianym przez prawo) pobranego przez płatnika podatku – tak co do zasady, jak i wysokości – posiada wyłącznie podatnik (wyr. NSA z 27.10.1996 r., III SA 826/97, POP 2001, z. 3, poz. 60).

Instytucję płatnika należy rozpatrywać co najmniej w dwóch płaszczyznach, ściśle ze sobą powiązanych. Przepisy prawa podatkowego nakładają na niego określone obowiązki proceduralne w dziedzinie ustalania należności podatkowych oraz ich poboru. Niewypełnienie tych obowiązków lub nienależyte ich wypełnienie powoduje, że odpowiada on za poda-

tek niepobrany lub pobrany w kwocie niższej od należnej, jak również za niewpłacenie w terminie pobranego podatku. Problematyka roli płatnika w postępowaniu podatkowym oraz jego odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe stanowią odrębne zagadnienie niniejszego opracowania. W tym miejscu chodzi natomiast o sytuację, gdy wskazane nieprawidłowości w działaniu płatnika powodują, że staje się on dłużnikiem podatkowym w miejsce podatnika.

W przypadku niedopełnienia przez płatnika lub inkasenta obowiązków określonych przez prawo organ podatkowy – zgodnie z przepisami obu Ordynacji podatkowych – wydaje decyzję o odpowiedzialności płatnika (inkasenta), w której określa wysokość niepobranego lub pobranego, a niewpłaconego podatku. Zasady tej nie stosuje się, jeżeli podatek nie został pobrany z winy podatnika, a także, gdy tak stanowią odrębne przepisy. W tych przypadkach odpowiedzialność za zobowiązania podatkowe ciąży wyłącznie na podatniku, zgodnie z wydaną w tym zakresie decyzją organu podatkowego o jego odpowiedzialności.

Decyzja organu podatkowego o odpowiedzialności podatkowej płatnika ma charakter złożony. Ustala się w niej powstanie zobowiązania podatkowego, które nie zostało zrealizowane lub też zrealizowano je w niepełnej wysokości. Wskazywałoby to na elementy deklaratoryjne tej decyzji. Podmiotem zobowiązanym stosunku prawnego może tu być jednak nie tylko podatnik – jako podmiot podlegający obowiązkowi podatkowemu – lecz także płatnik, który zamiast podatnika staje się dłużnikiem podatkowym. W tym zakresie decyzja organu podatkowego ma charakter konstytutywny. Organ ten bowiem – w oparciu o zgromadzony materiał dowodowy – rozstrzyga o przyczynach nieustalenia lub niewłaściwego ustalenia zobowiązania podatkowego. W przypadku gdy przyczyny te leżą po stronie podatnika, pozostaje on dłużnikiem w stosunku zobowiązaniowym. Jeżeli jednak winę za taki stan rzeczy ponosi płatnik, wchodzi on w miejsce podatnika w stosunku prawnym zobowiązania podatkowego, stając się dłużnikiem podatkowym, a więc zastępuje podmiot, który był obciążony obowiązkiem podatkowym. Tego rodzaju zmiana podmiotów stosunku zobowiązaniowego dotyczy jednak tylko sytuacji, gdy płatnik **bez winy** podatnika nie ustalił zobowiązania podatkowego lub ustalić je nienależycie. Natomiast gdy płatnik należycie ustalony podatek pobierze, lecz nie wpłaci go w terminie, nie następuje zmiana dłużnika podatkowego. Jest nim bowiem nadal jedynie podatnik, który na skutek pobrania podatku przez płatnika zrealizował zobowiązanie podatkowe. Przekazał on bowiem **należność podatkową** podmiotowi, który – zgodnie z prawem podatkowym – został zobowiązany i jednocześnie uprawniony do poboru podatku. Płat-

nik nie jest bowiem jedynie pośrednikiem w technicznym przekazaniu należności podatkowej, lecz podmiotem, któremu prawo podatkowe wyznaczyło tego rodzaju rolę. Przedstawione uwagi co do pobrania należności podatkowych i wpłacenia ich na rachunek organu podatkowego przez płatnika można odnieść również do inkasenta.

321 **Inkasentem** – według obu Ordynacji – jest podmiot, obowiązany do pobrania od podatnika podatku i wpłacenia go we właściwym terminie organowi podatkowemu. Odpowiada on całym swoim majątkiem za pobrane, a niewpłacone w terminie podatki. Podmiot ten nie może być dłużnikiem podatkowym w miejsce podatnika, gdyż jego rola ogranicza się jedynie do wykonywania istniejącego już zobowiązaniowego stosunku prawnego, w którym dłużnikiem jest podmiot obciążony obowiązkiem podatkowym (podatnik). Należy przyjąć, że wierzytelność podatkowa zostaje zrealizowana w momencie pobrania należności podatkowej przez inkasenta. Nie można zatem także w tym przypadku obarczać podatnika ryzykiem związanym z otrzymaniem przez wierzyciela należności podatkowych. Wybór „pośrednika" pomiędzy podatnikiem jako dłużnikiem i organem podatkowym jako wierzycielem nie należał bowiem do podatnika, lecz wynikał z nałożonego na niego przez przepisy prawa obowiązku realizowania zobowiązania podatkowego za pośrednictwem inkasenta.

Należy się zgodzić ze stanowiskiem prezentowanym w orzecznictwie, iż do nadania określonemu podmiotowi statusu inkasenta nie wystarczy sam przepis ogólnego prawa podatkowego, określający pojęcie inkasenta. Niezbędny jest do tego przepis zawarty w szczegółowym prawie podatkowym – w ustawach regulujących określone podatki – nakładający na dane podmioty obowiązki przesądzające o statusie inkasenta (wyr. WSA w Lublinie z 21.10.2005 r., I SA/Lu 270/05, Finanse Komunalne 2006, Nr 7–8, poz. 116).

322 Podmiotami stosunków zobowiązaniowych w prawie podatkowym mogą być również **następcy prawni podatników** (w niektórych przypadkach płatników i inkasentów). Następstwo prawne występuje tu – zgodnie z obowiązującymi przepisami – w dwóch zasadniczych postaciach – przejmowania podatkowych praw i obowiązków w przypadku łączenia się osób prawnych, lub spółek, ich przekształcenia, łączenia się i przekształcenia samorządowych zakładów budżetowych z jednej strony, oraz przejmowania przez spadkobierców majątkowych praw i obowiązków spadkodawcy, a niekiedy także jego praw niemajątkowych, jak również odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe spadkodawcy ciążącej na zapisobiercy – z drugiej strony.

Sukcesja prawna w prawie podatkowym dotyczy głównie obowiązków podatnika (niekiedy płatnika i inkasenta) związanych z wykonywaniem

zobowiązań podatkowych, kiedy to następca prawny, wchodząc w więzi prawne swego poprzednika, staje się podmiotem w stosunku prawnym zobowiązania podatkowego. Niekiedy jednak sukcesja prawna ma miejsce jeszcze przed ukształtowaniem zobowiązania podatkowego w administracyjnym toku instancji, gdy następca prawny korzysta z uprawnień swego poprzednika do odwoływania się od decyzji organu podatkowego, a nawet skierowania sprawy na drogę postępowania sądowego. W tych przypadkach następca prawny staje się podmiotem stosunków zobowiązaniowych na etapie kształtowania ich treści, uzyskując tym samym możliwości określonego wpływu na tę treść.

§ 4. Powstawanie zobowiązań podatkowych

I. Metody przekształcania obowiązku podatkowego w zobowiązanie podatkowe

323 Powstawanie zobowiązań podatkowych należy do kluczowych zagadnień prawa podatkowego. W polskim systemie podatkowym, już od okresu międzywojennego, przyjęto dwie zasadnicze metody przekształcania obowiązku podatkowego w zobowiązanie – poprzez **wymiar podatku** albo też **z mocy prawa**. Tego rodzaju sposoby powstawania zobowiązań podatkowych przewidują również obie Ordynacje podatkowe.

Zobowiązanie podatkowe – według ich przepisów – powstaje z dniem zaistnienia zdarzenia, z którym ustawa podatkowa wiąże powstanie takiego zobowiązania, albo też z dniem doręczenia decyzji organu podatkowego, ustalającej wysokość tego zobowiązania. W przypadku powstania zobowiązania z chwilą doręczenia decyzji akt wymiaru ma charakter konstytutywny. Tworzy on stosunek prawny zobowiązania podatkowego, określając wierzyciela i dłużnika, przedmiot oraz treść tego stosunku. Bez dokonania wymiaru obowiązek podatkowy nie zostaje przekształcony w zobowiązanie. Natomiast, jeżeli zobowiązanie powstaje z chwilą zaistnienia okoliczności, z którymi przepisy ustawy łączą powstanie takiego zobowiązania, nie dokonuje się wymiaru podatkowego, chyba że podmioty obciążone obowiązkiem ustalenia takiego zobowiązania – podatnik lub płatnik – nie dokonają tego lub też ustalą je nieprawidłowo. W tych przypadkach następuje wydanie przez organ podatkowy decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego, czyli ma miejsce **wymiar kontrolny**, albo też, według Ordynacji z 2018 r., w decyzji tej orzeka się (poza pewnymi wyjątkami) o braku zobowiązania podatkowego.

Decyzja wymiarowa ma charakter **deklaratoryjny** – stwierdza, że powstało zobowiązanie podatkowe i jaka jest jego wysokość, oraz że nie zostało ono wykonane. Wtedy bowiem, gdy zobowiązanie powstaje z mocy prawa, wystąpienie określonych faktów prawnych powoduje automatyczne powstanie zobowiązania, które powinno być w przewidzianym trybie realizowane. O tym, czy decyzja ma charakter deklaratoryjny, czy też konstytutywny, przesądzają jej skutki prawne w dziedzinie kształtowania zobowiązaniowego stosunku prawnego, a nie to, czy prawodawca używa w stosunku do niej sformułowań w rodzaju: „organ podatkowy **ustala lub określa** należność podatkową". Uzasadnione jest więc stanowisko zaprezentowane w orzecznictwie, że samo użycie w przepisie ustawy podatkowej określenia „ustala" nie może być oceniane jako przesądzające o konstytutywnym charakterze decyzji, gdyż nie ma w prawie podatkowym legalnej definicji decyzji ustalającej jako decyzji konstytutywnej, a ustawodawca używa tego określenia w sposób daleki od jednolitości pojęciowej (wyr. z 18.6.1999 r., I SA/Ka 2248/98, niepubl.).

W odróżnieniu od stosunku zobowiązaniowego w prawie cywilnym źródłem powstania stosunku zobowiązaniowego w prawie podatkowym będzie zawsze ustawa, a nie ustawa oraz wola zawiązania tego stosunku i ukształtowania jego treści przez podmioty w nim występujące, jak to ma miejsce w prawie cywilnym. Ustawa, a nie wola stron rozstrzyga także o sposobie powstania stosunku zobowiązaniowego w prawie podatkowym. O sposobie powstawania zobowiązania podatkowego nie decyduje także – jak słusznie przyjmuje się w orzecznictwie – przebieg postępowania dowodowego (wyr. NSA z 30.4.1997 r., III SA 1624–1625/95, MoPod 1998, Nr 2, s. 51). Samo zawiązanie stosunku prawnego zobowiązania podatkowego należy wyraźnie odróżnić – podobnie jak w prawie cywilnym – od jego realizacji, zwłaszcza zaś od **wymagalności roszczenia podatkowego**, a więc momentu, w którym wierzyciel podatkowy (organ podatkowy) uzyskuje prawo do żądania zachowania się dłużnika podatkowego zgodnie z treścią stosunku zobowiązaniowego, przede wszystkim zaś zapłaty podatku.

324 Powstanie zobowiązań podatkowych można rozpatrywać z kilku punktów widzenia. Z jednej strony, chodzi o moment przekształcenia obowiązku podatkowego w zobowiązanie podatkowe, determinujący termin powstania zobowiązania podatkowego w konkretnym stosunku zobowiązaniowym, a więc także początek biegu terminu jego **wymagalności**. Określenie sposobu powstawania zobowiązań podatkowych – „zobowiązanie z wymiaru" czy też „zobowiązanie z samego prawa" – wpływa natomiast w zasadniczy sposób na technikę postępowania podatkowego, w szczególności zaś na samą decyzję podatkową. Jej problematyka zosta-

ła słusznie uregulowana – w obu Ordynacjach, w działach poświęconych postępowaniu podatkowemu.

II. Przedawnienie prawa do wymiaru podatkowego

325 W przypadku gdy dla przekształcenia obowiązku podatkowego w zobowiązanie niezbędny jest wymiar podatkowy, powinien on być dokonany w odpowiednim czasie. Niespełnienie tego warunku powoduje, że organ podatkowy traci prawo – w wyniku **przedawnienia** – do ustalenia zobowiązania podatkowego podmiotu, który podlegał obowiązkowi podatkowemu. Przedawnienie prawa do wymiaru rodzi ten skutek, że nie powstaje wierzytelność podatkowa i odpowiadający jej dług, co oznacza, że organ podatkowy nie ma prawa do żądania określonego zachowania ze strony podatnika.

Przedawnienie prawa do wymiaru dotyczy zobowiązań podatkowych, których powstanie wymaga wydania przez organ podatkowy decyzji konstytutywnej. Należy w tym względzie podzielić stanowisko prezentowane w orzecznictwie, zgodnie z którym przedawnienie prawa do wymiaru może odnosić się do zobowiązań podatkowych powstałych z dniem doręczenia decyzji organu podatkowego ustalającej ich wysokość (wyr. NSA z 18.6.1999 r., III SA 7092/98, niepubl.).

Nie powstaje „zobowiązanie z wymiaru", jeżeli decyzja ustalająca to zobowiązanie, **została doręczona po upływie 3 lat**, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym powstał obowiązek podatkowy. Zasada ta została przyjęta w obu Ordynacjach podatkowych.

Jeżeli decyzja ustalająca zobowiązanie podatkowe nie zostanie w terminie doręczona podatnikowi, organ podatkowy – w wyniku przedawnienia – traci prawo do ustalania zobowiązania podatkowego. Oznacza to, że w sytuacji, gdy podatnik podlegał obowiązkowi podatkowemu nie może nastąpić jego przekształcenie w zobowiązania podatkowe. Nie powstaje więc wierzytelność podatkowa i odpowiadający jej dług, a organ podatkowy nie ma prawa do żądania od podatnika określonego działania. Samo sporządzenie decyzji przed upływem terminu przedawnienia, zgodnie z przepisami obu Ordynacji, nie rodzi skutków prawnych, bez wprowadzenia jej do obrotu prawnego w postaci skutecznego doręczenia – nie wywołuje jakiegokolwiek materialnego skutku, tak w przypadku podatników, jak i innych podmiotów zobowiązanych.

Okres przedawnienia przedłużony jest, według Ordynacji z 1997 r., **do 5 lat**, w szczególności, gdy podatnik nie złoży deklaracji w przewidzianym prawem terminie, a także gdy w złożonej deklaracji nie ujawni wszystkich danych niezbędnych do ustalenia zobowiązania podatkowego. W przy-

padku Ordynacji z 2018 r. 5-letni okres przedawnienia uregulowany jest znacznie szerzej, zaś przesłankami jego powstania nie są w zasadzie nieprawidłowości po stronie podatnika. Nowe rozwiązania są korzystniejsze dla administracji podatkowej, a mniej korzystne dla samego podatnika, gdyż 5-letnie przedawnienie dotyczy wielu podatków mających zasadnicze znaczenie w polskim systemie, takich jak: podatek od towarów i usług, podatek akcyzowy, podatek dochodowy od osób prawnych, i w pewnym zakresie, podatek dochodowy od osób fizycznych. Obejmuje on także płatników. Bieg terminu przedawnienia może być **zawieszony**, według obu Ordynacji, przy czym ustawa z 2018 r., bardziej precyzyjnie reguluje przesłanki prawne zawieszenia.

326 Przedawnienie prawa do wymiaru nie oznacza jednak, że podatnik w każdym przypadku nie dokonuje świadczeń pieniężnych na rzecz państwa (lub gminy). Przy otwartym stanie faktycznym – jak wiadomo – podatnik ma obowiązek wpłacania zaliczek. W przypadku przedawnienia prawa do wymiaru roczną kwotą podatku staje się suma zaliczek, która nie powinna jednak przekraczać sumy wymaganych rocznych zobowiązań podatkowych, które ustalono by, gdyby nie nastąpiło przedawnienie prawa do wymiaru. Zaliczki nie mogą bowiem w żadnym przypadku przekraczać wysokości zobowiązania podatkowego, nawet wówczas, gdy nie ustala się zobowiązania ze względu na przedawnienie. Chociaż więc – jak już pisano – podatkowoprawny stan faktyczny dotyczący podatku nie w pełni pokrywa się ze stanem faktycznym rodzącym zobowiązanie z tytułu zaliczek, to należy przyjąć, iż w trakcie roku podatkowego – a więc w okresie, gdy jeszcze nie nastąpiło przedawnienie prawa do wymiaru – górną granicę zaliczek powinna stanowić możliwa do przewidzenia wysokość zobowiązania podatkowego z tytułu podatku.

Przedawnienie w prawie podatkowym obejmuje także, zgodnie z regulacjami obu Ordynacji, zobowiązania podatkowe. Określane jest ono w Ordynacji z 2018 r. niezbyt fortunnie jako **przedawnienie poboru**. Problematyka ta dotyczy wygasania zobowiązań podatkowych i zostanie przedstawiona przy omawianiu tych zagadnień.

§ 5. Wygasanie zobowiązań podatkowych

I. Uwagi ogólne

327 Stosunek prawny zobowiązania podatkowego wygasa głównie przez spełnienie świadczenia. Spełnienie świadczenia przez dłużnika powoduje,

że cel stosunku zobowiązaniowego zostaje zrealizowany, a to prowadzi do zaniku więzi prawnej łączącej wierzyciela i dłużnika. Poprzez spełnienie świadczenia powinno nastąpić pełne zaspokojenie **interesu wierzyciela** wynikającego z treści stosunku zobowiązaniowego. Interesem wierzyciela w przypadku zobowiązań podatkowych jest, aby jednostronne świadczenie pieniężne danego podmiotu na rzecz państwa lub gminy było zgodne z normami prawa podatkowego.

Spełnienie świadczenia jest zasadniczą, lecz nie jedyną przesłanką do wygaśnięcia zobowiązania podatkowego. Więź łącząca podatnika i organ podatkowy może także ustać, gdy cel jej zawiązania nie został osiągnięty – zobowiązania nie wykonano (lub wykonano tylko częściowo), a wierzyciel nie został zaspokojony. Zobowiązanie podatkowe wygasa bowiem nie tylko przez **zapłatę podatku**, lecz także przez **przedawnienie i umorzenie**. Tylko pierwszy sposób wygaśnięcia zobowiązania podatkowego można uznać za jego wykonanie – **wygaśnięcie efektywne**. Natomiast przedawnienie i umorzenie prowadzą do zakończenia stosunku prawnego i do jego wygaśnięcia, lecz nie realizują jego celu – **wygaśnięcie nieefektywne**.

Wygaśnięcie nieefektywne występuje nie tylko w prawie podatkowym, lecz także w prawie cywilnym. W prawie cywilnym zobowiązanie wygasa bez zaspokojenia wierzyciela (poza niemożnością świadczenia) w przypadku zwolnienia z długu przez wierzyciela lub rozwiązania stosunku prawnego. Zwolnienie z długu nie jest jednak jednostronnym oświadczeniem woli wierzyciela, lecz umową między nim a dłużnikiem, podobnie jak rozwiązanie stosunku prawnego, które następuje na mocy wzajemnego porozumienia stron. Inaczej więc niż w przypadku prawa podatkowego – w którym wygaśnięcie zobowiązania bez zaspokojenia wierzyciela następuje poprzez umorzenie i przedawnienie, a także zaniechanie poboru podatku – podstawowe znaczenie dla tego rodzaju form wygasania zobowiązań ma wola stron stosunku prawnego, która odgrywa niewielką rolę w prawie podatkowym. Wynika to ze wskazywanych już wielokrotnie różnic pomiędzy stosunkami zobowiązaniowymi w obu gałęziach prawa, zwłaszcza zaś z zastąpienia autonomii woli stron stosunków cywilnoprawnych szczegółowym, normatywnym określeniem stosunków prawnopodatkowych i to z reguły przy użyciu norm bezwzględnie obowiązujących.

328 Wygasanie zobowiązań podatkowych komplikuje się na skutek możliwości wykonywania nieostatecznych zobowiązań podatkowych. Innymi słowy, w wielu przypadkach, gdy stosunek prawny zobowiązania podatkowego, tak gdy chodzi o jego przedmiot i treść, a niekiedy nawet podmiot – nie przybiera jeszcze ostatecznego kształtu, może on podlegać realizacji. Zapłata podatku wykazanego w deklaracji podatkowej w przypadku stoso-

wania techniki samoobliczania podatkowego lub też wpłata podatku przez płatnika także nie oznaczają pełnego wykonania zobowiązania podatkowego, zważywszy iż organ podatkowy może w drodze decyzji inaczej ukształtować treść stosunku prawnego zobowiązania podatkowego. Należy zatem przyjąć, iż w przypadku zmiany treści zobowiązaniowego stosunku prawnego w wyniku postępowania podatkowego lub też rozstrzygnięcia sprawy podatkowej przez sąd, wcześniejsze wykonanie zobowiązania podatkowego, stanowi wygaśnięcie zobowiązania podatkowego w **części**, lub też prowadzi do powstania nadpłaty. Jest to istotne biorąc pod uwagę, iż wygaśnięcie zobowiązania może nastąpić także w związku z samym upływem czasu poprzez **przedawnienie**. W tym względzie należy podzielić stanowisko Naczelnego Sądu Administracyjnego (wyr. z 28.6.2004 r., FSK 200/04, ONSAiWSA 2005, Nr 1, poz. 4), iż zobowiązanie podatkowe, które wygasło na skutek zapłaty, nie może wygasnąć po raz drugi na skutek przedawnienia. Chodzi tu jednak, na gruncie obowiązujących przepisów, o wygaśnięcie zobowiązania jedynie w części, w jakiej dokonano zapłaty, a nie o pełną realizację stosunku prawnego zobowiązania podatkowego. W przypadku zatem, gdy organ podatkowy, po terminie przedawnienia zobowiązania, ustali inną wielkość zobowiązania podatkowego, niż obliczył podatnik (lub płatnik), podatnik nie może domagać się zwrotu zapłaconego wcześniej podatku, powołując się na instytucję przedawnienia. Oznacza to, że powstały z mocy prawa zobowiązaniowy stosunek prawny (ukształtowany w wyniku samoobliczenia lub obliczenia podatku przez płatnika) może wygasać częściowo przez zapłatę, a częściowo w wyniku przedawnienia.

329 Zobowiązanie podatkowe wygasa także – zgodnie z treścią przepisów obu Ordynacji– wskutek **pobrania podatku przez płatnika lub inkasenta**. Podmiotom tym podatnik ma obowiązek przekazania obciążających go należności podatkowych, czego konsekwencją prawną jest, iż w momencie przekazania środków pieniężnych zaspokojony zostaje wierzyciel podatkowy, a więc ma miejsce efektywne wygaśnięcie zobowiązania podatkowego.

330 Odmiennie niż w przypadku wygasania zobowiązań podatkowych podatnika unormowano w Ordynacji podatkowej z 1997 r. wygasanie zobowiązań obciążających **płatnika i inkasenta**. W przypadku gdy podmioty te stają się dłużnikami podatkowymi – wchodząc w zobowiązaniowy stosunek prawny w miejsce podatnika – zobowiązanie podatkowe wygasa jedynie poprzez ściśle określoną w przepisach formę jego realizacji.

Problematyka ta uregulowana jest znacznie prościej w Ordynacji z 2018 r. Przyjęto w niej generalną zasadę, że przepisy regulujące wygasanie zobo-

wiązań podatkowych mają również odpowiednie zastosowanie do innych zobowiązanych niż podatników, a więc także płatników i inkasentów.

II. Wykonywanie zobowiązań podatkowych poprzez zapłatę

1. Formy i terminy zapłaty podatku

331 Zapłata podatku następuje – zgodnie z regulacja prawną obu Ordynacji – w drodze wpłacenia przez podatnika (płatnika, inkasenta) należności podatkowej na rachunek właściwego organu podatkowego. Realizowana jest ona w formie gotówkowej lub bezgotówkowej (zgodnie z zasadami rozliczeń pieniężnych unormowanych w prawie bankowym). Podmioty prowadzące działalność gospodarczą i obowiązane do prowadzenia księgi rachunkowej lub podatkowej księgi przychodów i rozchodów dokonują zapłaty podatków (poza wyjątkami określonymi w prawie) w formie **polecenia przelewu lub za pomocą innego instrumentu płatniczego**.

332 Jednym z zasadniczych warunków prawidłowego wykonania zobowiązania przez dłużnika jest, aby nastąpiło to we **właściwym czasie**. Inaczej należy przyjąć, że świadczenie nie zostało spełnione lub spełniono je nienależycie. Nadejście terminu realizacji zobowiązania powoduje, że staje się ono wymagalne, a konsekwencją tego jest prawo wierzyciela do żądania zaspokojenia oraz obowiązek dłużnika spełnienia tego świadczenia. Z istoty stosunku zobowiązaniowego w prawie podatkowym wynika, że termin jego realizacji musi być ściśle określony przez prawo.

333 W przypadku gdy zobowiązanie powstaje na mocy konstytutywnej decyzji organu podatkowego, termin płatności podatku wynosi 14 dni od **doręczenia** decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego. W sytuacji zaś gdy podatnik obowiązany jest sam obliczyć i wpłacić podatek, terminem płatności jest **ostatni dzień**, w którym wpłata ta powinna nastąpić. Podobną zasadę przyjęto, gdy wpłaty należności podatkowej dokonuje płatnik. Terminem płatności dla inkasentów jest natomiast dzień następujący po ostatnim dniu, w którym wpłata powinna nastąpić. W przypadku gdy prawo podatkowe określa kalendarzowo terminy płatności podatku (zaliczki na podatek lub raty), zaś decyzja ustalająca zobowiązanie podatkowe nie została doręczona co najmniej na 14 dni przed terminem płatności podatku (zaliczki, raty), obowiązuje termin 14 dni od doręczenia decyzji.

Określenie, czy wierzytelność podatkowa została zrealizowana w terminie, wymaga ustalenia samego **momentu dokonania zapłaty**. Przy stosowaniu formy rozliczeń gotówkowych za termin zapłaty należy uznać wpłacenie podatku w kasie organu podatkowego lub w kasie podmiotu

obsługującego organ podatkowy albo na rachunek tego organu w banku bądź w placówce pocztowej, w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej, w biurze usług płatniczych lub w instytucji płatniczej lub instytucji pieniądza elektronicznego albo dzień pobrania podatku przez płatnika lub inkasenta.

W sytuacji, gdy tak wpłacona należność podatkowa została uprzednio ustalona przez organ podatkowy decyzją konstytutywną, można przyjąć, że nastąpiło wygaśnięcie stosunku zobowiązaniowego. Pewne komplikacje mogą wystąpić, gdy niewłaściwe ustalenie treści stosunku zobowiązaniowego przez płatnika nastąpiło z winy podatnika. W takich przypadkach można przyjąć, że na skutek nieprawidłowych działań dłużnika (podatnika) świadczenie spełniono nienależycie, co powoduje, że pobranie podatku przez płatnika może nie doprowadzić do ustania zobowiązaniowego stosunku prawnego.

334 W przypadku rozliczeń bezgotówkowych za dzień zapłaty należy uznać dzień, w którym obciążono rachunek bankowy podatnika lub rachunek podatnika w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej lub rachunek płatniczy podatnika w instytucji płatniczej lub w instytucji pieniądza elektronicznego na podstawie polecenia przelewu lub zapłaty za pomocą innego instrumentu płatniczego. Nie jest jednak dniem zapłaty obciążenie rachunku bankowego podatnika, jeżeli w wyniku tej czynności nie doszło do uznania rachunku bankowego organu podatkowego i pobrana kwota została zwrócona na rachunek podatnika (wyr. NSA w Warszawie z 4.2.2004 r., III SA 1314/02, ONSAiWSA 2005, Nr 1, poz. 21).

Zlecenia płatnicze na rzecz organów podatkowych mogą być składane również **w formie dokumentu elektronicznego** przy użyciu oprogramowania udostępnionego przez bank lub innego dostawcę usług płatniczych.

335 W przypadku gdy podatnik jest dłużnikiem w **kilku** stosunkach zobowiązaniowych, istnieje możliwość, według obu Ordynacji, wskazania zobowiązania podatkowego, którego dana wpłata dotyczy; jeżeli tego nie uczyni, dokonana wpłata zostaje zaliczona na poczet zobowiązań o **najwcześniejszych** terminach płatności. Podatnik nie ma jednak prawa wyboru realizowanego zobowiązania podatkowego, gdy ciążą na nim zobowiązania z tytułu zaliczek na podatek oraz kosztów upomnienia.

336 Organ podatkowy dysponuje uprawnieniami związanymi z realizacją zobowiązań podatkowych, które są w pewnym stopniu porównywalne z uprawnieniami wierzyciela w stosunkach cywilnoprawnych. Może on bowiem, według obowiązujących przepisów, **odroczyć** termin płatności podatku lub też **rozłożyć ją na raty, umorzyć w całości lub w części podatki, a także zwolnić płatnika z obowiązku pobrania podatków,**

w przypadkach uzasadnionych ważnym interesem podatnika lub interesem publicznym.

Odroczenie płatności podatku lub rozłożenie jego zapłaty na raty powoduje, że dniem wymagalności płatności jest termin, w którym powinna nastąpić zapłata odroczonego podatku albo poszczególnych jego rat.

337 W przypadku odroczenia terminu płatności podatku oraz rozłożenia na raty jego zapłaty organ podatkowy ustala **opłatę prolongacyjną. Stawka** opłaty jest, według Ordynacji z 1997 r., równa obniżonej stawce odsetek za zwłokę. Natomiast nowa Ordynacja przyjmuje wysokość tej opłaty, jako 50% stawki odsetek za zwłokę. Opłaty nie ustala się, gdy odroczenie terminu płatności podatku lub rozłożenie na raty jego zapłaty związane są z klęską żywiołową lub wypadkiem losowym.

Odroczenie terminu płatności podatku następuje na wniosek podatnika, jeżeli w ocenie organu podatkowego przemawia za tym ważny interes podatnika lub interes publiczny. W przepisie tym prawodawca posługuje się – rzadko spotykaną w prawie podatkowym – klauzulą generalną, i to ustaloną w sposób bardzo ogólny. Ogranicza to możliwość szerszej oceny prawidłowości działania organów podatkowych w procesie sądowej kontroli decyzji podatkowych, gdyż, wobec braku dających się zobiektywizować kryteriów normatywnych, ocena ta może mieć głównie charakter słusznościowy. Typowe z tego punktu widzenia jest orzeczenie, w którym stwierdzono, iż jeżeli organ podatkowy poprawnie przeprowadzi postępowanie dowodowe i dokonana w tym postępowaniu ocena stanu faktycznego sprawy jest właściwa, to samo wyprowadzenie z takiej oceny wniosku, czy i w jakim stopniu można rozłożyć na raty płatność należnego podatku – **wobec braku dających się zobiektywizować kryteriów normatywnych** – jest zagadnieniem natury **słusznościowej, które uchyla się spod kontroli sądu** (wyr. NSA we Wrocławiu z 15.2.1984 r., SA/Wr 8/84, POP 1992, z. 2, s. 31).

Termin wykonania świadczenia pieniężnego należy do ważniejszych elementów treści zobowiązaniowych stosunków pieniężnych. Przesuwanie terminu wykonania zobowiązania można uznać za istotne uprawnienie wierzyciela w stosunkach cywilnoprawnych. Wyposażenie w tego rodzaju uprawnienia wierzyciela podatkowego powinno być obwarowane pewnymi warunkami określonymi przez prawo.

2. Skutki nieterminowej zapłaty podatku

338 Nieterminowa realizacja świadczenia pieniężnego powoduje powstanie stanu nienależytego wykonania zobowiązania, a więc naruszenia obowiąz-

ków obciążających dłużnika, a wynikających w prawie cywilnym z treści stosunku zobowiązaniowego ukształtowanego z reguły na podstawie umowy, zaś w prawie podatkowym ukształtowanego w oparciu o przepisy określonej ustawy.

Brak terminowego spełnienia świadczenia rodzi w prawie cywilnym stan opóźnienia, zaś w prawie podatkowym zaległość podatkową. W obu przypadkach musi istnieć wcześniej ważne zobowiązanie, wymagalność roszczenia oraz upływ terminu świadczenia. Opóźnienie w prawie cywilnym różni się jednak od zaległości w prawie podatkowym. Na gruncie prawa cywilnego opóźnienie może bowiem przybierać dwie dość istotnie odbiegające od siebie formy – opóźnienia prostego, za które dłużnik nie ponosi odpowiedzialności, oraz opóźnienia kwalifikowanego (zwłoki), które rodzi odpowiedzialność podmiotu zobowiązanego. Zaległość podatkowa ma natomiast bardziej jednorodny charakter, gdyż jej powstanie powodowane jest jedynie przez samo niedotrzymanie terminu realizacji zobowiązania podatkowego, w zasadzie niezależnie od przyczyn tego stanu rzeczy, co bez wątpienia powoduje, że odpowiedzialność za terminową realizację zobowiązania, obciążająca dłużnika podatkowego, jest znacznie surowsza niż w przypadku dłużnika w stosunkach zobowiązaniowych na gruncie prawa cywilnego. Należy jednak przyjąć, iż przy ustalaniu konsekwencji prawnych istnienia zaległości podatkowej pewne znaczenie mogą mieć przyczyny jej powstania. Charakterystyczne z tego punktu widzenia jest orzeczenie NSA, w którym przyjęto, że zaległość podatkowa nie powstaje, a w konsekwencji nie można naliczać i pobierać odsetek za zwłokę, gdy organ podatkowy, będący w błędzie, co do istniejącego stanu faktycznego, uznał, iż nie istnieje obowiązek podatkowy, zwracając nadpłacone jego zdaniem kwoty podatku, a strona w dobrej wierze z tego ustalenia korzystała (wyr. NSA we Wrocławiu z 19.1.1987 r., SA/Wr 844/86, POP 1992, z. 1, s. 26).

Nieterminowa realizacja zobowiązania podatkowego powoduje powstanie **zaległości podatkowej**. Jest nią, według obu Ordynacji, nieuiszczony w terminie podatek. Należy się zgodzić ze stanowiskiem prezentowanym w orzecznictwie, iż wydanie decyzji określającej zaległość podatkową w miesięcznych zaliczkach po zakończeniu roku podatkowego jest bezprzedmiotowe w sytuacji gdy z mocy prawa powstało zobowiązanie za dany rok, co jednak nie wyklucza możliwości wydania decyzji **o odsetkach od tych zaliczek** niezapłaconych w terminie płatności (wyr. WSA w Warszawie z 7.12.2004 r., III SA 2036/03, niepubl.).

Na równi z zaległością podatkową traktują obowiązujące przepisy **nadpłatę lub zwrot podatku** wykazane nienależycie w deklaracji lub zezna-

niu albo w wysokości wyższej od należnej. Wreszcie tak jak zaległość podatkową traktuje się zwrot podatku, jeżeli podatnik (a także były wspólnik spółki niemającej osobowości prawnej albo osoba fizyczna, która zaprzestała wykonywania działalności gospodarczej) otrzymał go nienależnie lub w wysokości wyższej od należnej i nastąpiło to z jego winy, czy też wynagrodzenie płatników lub inkasentów pobrane nienależnie lub w wysokości wyższej od należnej. Przepisy obu Ordynacji regulują szczegółowo także inne przypadki nadpłaty lub zwrotu podatku. Konsekwencją prawną uznania normatywnie określonych stanów faktycznych za równoznaczne z zaległością podatkową jest stosowanie wobec nich tych samych zasad naliczania odsetek za zwłokę, jak w przypadku klasycznych zaległości podatkowych.

339 W przypadku niewykonania w terminie zobowiązania pieniężnego powstaje po stronie dłużnika obowiązek zapłaty odsetek. Na gruncie prawa cywilnego skutki prawne nieterminowego wykonania zobowiązania są zróżnicowane w przypadku opóźnienia prostego i zwłoki, gdyż w drugiej sytuacji zakres odpowiedzialności dłużnika jest szerszy, czemu odpowiada rozszerzenie środków służących wierzycielowi do zapewnienia realizacji zobowiązania. Inaczej jest w przypadku zobowiązań podatkowych, gdzie skutki nieterminowej ich realizacji są stosunkowo proste, zważywszy iż dość dokładnie określone są przez prawo, zaś wierzyciel podatkowy ma znacznie ograniczoną swobodę w wyborze środków oddziaływania na dłużnika, zwłaszcza zaś różnicowania ich dolegliwości. W orzecznictwie utrwalone są poglądy, że problematyka powstawania zaległości podatkowych oraz odsetek za zwłokę została wyczerpująco uregulowana w przepisach podatkowych, co oznacza, iż nie mają do nich zastosowania przepisy Kodeksu cywilnego; nie ma także rozbieżności co do tego, że decyzje w sprawie odsetek mają charakter deklaratoryjny (wyr. z 18.11.1999 r., SA/Bk 1359/98, niepubl.).

Dla istnienia odsetek nie ma w zasadzie znaczenia przyczyna nieterminowego wykonania zobowiązania podatkowego, co jednak nie powinno oznaczać obarczania podatnika odsetkami, gdy przyczyna ich powstania leży wyłącznie po stronie organów podatkowych. Można zatem przyjąć, że konstrukcja prawna odsetek od nieterminowej realizacji zobowiązań podatkowych przesądza w pewnym stopniu o tym, że odpowiedzialność za realizację tych zobowiązań przybiera charakter odpowiedzialności zbliżonej do odpowiedzialności cywilnoprawnej o charakterze gwarancyjnym.

Odsetki zarówno w prawie cywilnym, jaki i podatkowym, nie mają samoistnego charakteru, lecz pełnią rolę akcesoryjną (uboczną) w stosunku do zobowiązania głównego, co oznacza, że warunkiem powstania rosz-

czenia o odsetki jest uprzednie istnienie zobowiązania głównego. Nieważność głównego stosunku zobowiązaniowego pociąga zatem bezskuteczność roszczenia o odsetki. W przypadku jednak gdy roszczenie o odsetki już powstanie, uzyskuje ono w znacznym stopniu byt samoistny w stosunku do roszczenia głównego i może podlegać odmiennym zasadom wymagalności, przedawnienia, a nawet istnieć po wygaśnięciu długu głównego.

Odsetki za zwłokę należy uiszczać bez wezwania organu podatkowego. Nalicza się je od dnia następującego po dniu, w którym upłynął termin płatności podatku. W przypadku gdy podatnik, pomimo ciążącego na nim obowiązku, nie zapłacił w całości lub w części podatku lub zaliczek albo wysokość zobowiązania podatkowego jest inna niż wykazana w deklaracji, organ podatkowy, według obu Ordynacji, wydaje decyzję, w której określa wysokość odsetek za zwłokę.

Powstanie zaległości podatkowej rodzi nie tylko obowiązek zapłaty **odsetek za zwłokę**, lecz także daje możliwości wszczęcia przez wierzyciela podatkowego – organ podatkowy – **postępowania egzekucyjnego**, jako przymusowej formy realizacji zobowiązaniowego stosunku prawnego.

Zaległość podatkowa nie jest samoistną należnością podatkową oderwaną od samego zobowiązania. Stanowi ona bowiem jedynie niezrealizowane – w całości lub w części – zobowiązanie podatkowe. Oznacza to, że decyzja organu podatkowego dotycząca zaległości podatkowej jest decyzją deklaratoryjną, określającą powstałe z mocy prawa zobowiązanie podatkowe, które na skutek nieprawidłowych – w ocenie organu – działań podatnika, płatnika lub inkasenta nie zostało w ogóle zrealizowane lub też zrealizowano je tylko w części. Można więc przyjąć, iż zaległość podatkowa, z prawnego punktu widzenia, jest jedynie różnicą pomiędzy należnym zobowiązaniem a jego rozmiarem ustalonym przez podatnika lub płatnika, a więc ma bardziej charakter technicznorachunkowy niż prawny. Dlatego też podstawowe znaczenie w decyzji organu podatkowego dotyczącej zaległości podatkowej ma deklaratoryjne ustalenie zobowiązania podatkowego, czego rachunkowym wyrazem jest właśnie zaległość.

Obie Ordynacje podatkowe nie ustalają zasad obliczania odsetek, lecz **340**
przyjmują, że stawka odsetek za zwłokę wynosi 200% podstawowej stopy oprocentowania kredytu lombardowego, ustalonej zgodnie z przepisami o NBP, i 2%, z tym że stawka ta nie może być niższa niż 8%. Ulega ona zmianie wraz ze zmianą stopy oprocentowania tego kredytu. Przepisy analizowanych ustaw przewidują **obniżoną** stawkę odsetek za zwłokę w wysokości 50% stawki podstawowej w przypadku złożenia prawnie skutecznej deklaracji podatkowej i zapłaty zaległości pieniężnej w ciągu 7 dni od jej złożenia.

3. Potrącenie jako szczególny sposób zapłaty podatku

341 **Potrącenie (kompensata)** jest jednym ze sposobów wygasania zobowiązań. Można je zastosować w sytuacji, gdy dwie osoby są **jednocześnie** względem siebie dłużnikami i wierzycielami. W przypadku wykorzystywania tej formy wygasania zobowiązań każdy z dłużników zostaje zwolniony ze swego zobowiązania do wysokości wartości mniejszej, zaś pozostała reszta należności jest do uiszczenia.

342 Wygasanie zobowiązań podatkowych przez potrącenie przypomina kompensatę wierzytelności cywilnoprawnych. Nie należy jednak utożsamiać instytucji potrącenia występujących w tych gałęziach prawa, pomimo pewnych zewnętrznych podobieństw pomiędzy nimi. W obu przypadkach chodzi bowiem o sytuacje, gdy podmioty stosunków zobowiązaniowych są jednocześnie wierzycielami i dłużnikami, wierzytelności są przedmiotowo jednorodzajowe oraz wymagalne, wreszcie obie wierzytelności powinny istnieć między tymi samymi osobami, co wyklucza w zasadzie włączenie do kompensaty osób trzecich. Jednak treść instytucji potrącenia w prawie cywilnym jest znacznie bogatsza niż w prawie podatkowym, co wynika z podstawowych różnic pomiędzy zobowiązaniowymi stosunkami prawnymi w obu gałęziach prawa.

W prawie cywilnym występują dwa rodzaje potrącenia – umowne i ustawowe. Potrącenie ustawowe realizowane jest w sposób wskazany przez ustawę, w której jednak wyróżnia się kilka rodzajów potrącenia (np. potrącenie automatyczne, potrącenie oparte na jednostronnym oświadczeniu jednego z wierzycieli czy też potrącenie uzależnione od orzeczenia sądowego). Potrącenie w prawie podatkowym może być natomiast realizowane tylko przy spełnieniu warunków określonych przez prawo i w trybie prawnie przewidzianym.

343 Potrącenie może wystąpić, gdy wierzytelność podatnika wobec Skarbu Państwa jest **wzajemna, bezsporna oraz wymagalna**. Bieżące zobowiązania podatkowe oraz zaległości podatkowe mogą być również kompensowane w stosunku do podatków stanowiących dochody gminy, powiatu lub województwa z wierzytelnościami podatnika określonymi w przepisach prawa.

Wymienione cechy wierzytelności podlegającej kompensacie są uniwersalne dla wierzytelności potrącalnych. Wierzytelność podatnika musi jednak wynikać z innego tytułu niż tytuł podatkowy. Może on mieć charakter administracyjnoprawny, karnoprawny czy też cywilnoprawny. Przesłanką prawną kompensaty jest, aby wierzytelność dotyczyła ściśle określonych podmiotów publicznych i obejmowała tytuły enumeratyw-

nie wymienione w przepisach obu Ordynacji. Kompensata obejmuje również wzajemne, bezsporne i wymagalne wierzytelności podatnika wobec państwowych jednostek budżetowych z tytułu zamówień wykonywanych przez niego na podstawie umów zawartych w trybie przepisów o zamówieniach publicznych, pod warunkiem że potrącenie dokonywane jest przez tego podatnika i z tej wierzytelności. Wyklucza się zatem prawo do potrącania wierzytelności przez podmioty, które je uzyskały w drodze cesji wierzytelności podatnika wobec jednostek budżetowych.

Charakterystyczne dla analizowanej kompensaty jest również obciążenie jednostki budżetowej jej równowartością. Jednostka budżetowa, której zobowiązanie zostało potrącone z wierzytelności podatnika, ma bowiem obowiązek wpłacić (w ciągu 7 dni od potrącenia) równowartość wygasłego podatku. W tej sytuacji należy przyjąć, iż rozpatrywane potrącenie ma głównie na celu zapobieganie ograniczaniu płynności finansowej kontrahentów jednostek budżetowych, zmniejszającym ich zainteresowanie zawieraniem z tymi jednostkami określonych umów cywilnoprawnych.

344 Wygasanie zobowiązań podatkowych poprzez potrącenie – inaczej niż w prawie cywilnym – może obejmować swym zakresem przedmiotowym i podmiotowym tylko te rodzaje wierzytelności, które są ściśle określone przez prawo. W pełni aktualne jest więc stanowisko prezentowane w orzecznictwie, że nie jest wierzytelnością podatnika wobec Skarbu Państwa podlegającą potrąceniu przyznana podatnikowi dotacja budżetowa (wyr. NSA w Warszawie z 11.7.1990 r., III SA 451/90, POP 1992, z. 2, s. 35).

345 Charakterystyczny dla zobowiązań podatkowych jest sam tryb potrącania wierzytelności podatnika wobec Skarbu Państwa. Może być ono – według obowiązujących przepisów – dokonane na **wniosek podatnika lub z urzędu**. Potrącenie następuje z dniem złożenia wniosku albo też wydania postanowienia organu podatkowego, gdy potrącenie następuje z urzędu. Potrącenie następuje w drodze postanowienia, na które służy zażalenie. Potrącenie na wniosek podatnika może wreszcie przybierać postać zaliczenia jego wierzytelności na poczet przyszłych zobowiązań podatkowych.

346 Tryb potrącania wierzytelności podatnika wobec Skarbu Państwa, gminy, powiatu lub województwa dość istotnie różni się od kompensaty wierzytelności w prawie cywilnym, charakteryzującej się równorzędną sytuacją podmiotów, które są wobec siebie jednocześnie wierzycielami i dłużnikami. W prawie podatkowym o zastosowaniu tej formy wygasania zobowiązań podatkowych decyduje natomiast organ podatkowy. W przypadku gdy wniosek o potrącenie złoży podatnik, organ podatkowy albo przychyli się do tego wniosku, albo też wniosek ten odrzuci, wydając

stosowną decyzję. W sytuacji gdy wygasanie zobowiązań podatkowych w formie kompensaty następuje z urzędu, decydujące znaczenie ma oczywiście również stanowisko organu podatkowego.

4. Nadpłata podatku

347 Realizacja zobowiązania podatkowego może doprowadzić do wystąpienia **nadpłaty podatku**. Ma to miejsce, gdy świadczenie dłużnika podatkowego jest wyższe, niż to wynika z obowiązującego prawa, albo też gdy świadczenie takie na gruncie obowiązującego prawa nie powinno w ogóle wystąpić. Według obu Ordynacji, nadpłatą jest zarówno kwota podatku **nadpłaconego**, jak i **nienależycie zapłaconego**. Przepisów o nadpłacie nie stosuje się jednak, według nowej Ordynacji, gdy organ podatkowy udowodni, że w wyniku jej zwrotu nastąpi **bezpodstawne wzbogacenie**. Chodzi w szczególności o przypadki gdy beneficjentem nadpłaty jest formalny podmiot podatku (np. w podatkach pośrednich), którego nie obciąża jednak rzeczywisty ciężar opodatkowania spoczywający na konsumencie lub innym podmiocie.

Powstawanie nadpłaty może mieć różnorodne przyczyny. Często nadpłata wynika z ukształtowania treści stosunku zobowiązaniowego niezgodnie z obowiązującym prawem, zwłaszcza zaś z normami tworzącymi podatkowoprawny stan faktyczny w ustawach regulujących określone podatki. Weryfikacja tej treści w administracyjnym toku instancji może doprowadzić do wyeliminowania z obrotu prawnego decyzji organu I instancji i ustalenia długu podatkowego w mniejszej wysokości, niż to wynikało z pierwotnej treści stosunku zobowiązaniowego. Jak słusznie przyjęto w orzecznictwie (wyr. NSA w Warszawie z 24.10.2006 r., I FSK 36/06, niepubl.), dopóki istnieje w obrocie prawnym decyzja określająca wysokość zobowiązania podatkowego w innej wysokości niż wykazana w zeznaniu, nie jest możliwe wydanie na żądanie podatnika decyzji stwierdzającej nadpłatę. Nie mogą się bowiem toczyć dwa odrębne postępowania dotyczące tego samego okresu rozliczeniowego, tj. postępowanie podatkowe i postępowanie w przedmiocie stwierdzenia nadpłaty. Przyczyną wystąpienia nadpłaty może być także uwzględnienie przez sąd administracyjny skargi podatnika, co prowadzi do uchylenia decyzji podatkowej i wydania przez organ podatkowy nowej decyzji związanej z oceną prawną wyrażoną w orzeczeniu sądowym. Nadpłaty mogą także mieć miejsce w przypadku wystąpienia nieprawidłowości w działaniach podatnika dokonującego samoobliczania podatkowego lub też w działaniach płatnika obliczającego należności podatkowe.

348 Przyczyny powodujące wystąpienie nadpłaty nie zawsze jednak związane są z błędnymi działaniami organu podatkowego, płatnika lub podatnika. Nadpłata może bowiem powstać także jako różnica pomiędzy wysokością zapłaconych w ciągu roku zaliczek a należnością podatkową wynikającą z ustalenia rocznego podatku. Często związane jest to z korzystaniem przez podatnika z ulg i zwolnień podatkowych. Nie można jednak traktować jako klasycznej nadpłaty różnicy pomiędzy podatkiem naliczonym i podatkiem należnym w podatku od towarów i usług ze względu na to, że powstaje ona jako integralny element konstrukcji prawnej tego podatku, opartego na mechanizmie „opodatkowanie – odliczenie".

Nadpłata ma miejsce także w przypadku **nienależnie** uiszczonych podatków, jeżeli podatnik nie podlegał obowiązkowi podatkowemu albo też obowiązek ten nie powinien się przekształcić w zobowiązanie podatkowe. Obejmuje to również przypadki, kiedy określono w decyzji podatkowej świadczenie płatnika lub inkasenta, osoby trzeciej lub spadkobiercy, które w świetle obowiązującego prawa nie powinno mieć miejsca.

Charakter prawny nadpłaty jest dość skomplikowany. Można ją bowiem uznać za nienależne świadczenie publicznoprawne spełnione w związku z realizacją zobowiązaniowego stosunku prawnego. Istnieją jednak poglądy, według których nadpłaty nie można traktować jako zobowiązania podatkowego, lecz stanowi ona nienależne świadczenie majątkowe o charakterze cywilnoprawnym, do którego spełnienia podatnik nie był zobowiązany (wyr. SN z 21.3.1996 r., III AZP 39/95, OSNP 1996, Nr 19, poz. 280). Tego rodzaju stanowisko budzi wątpliwości, gdyż nie uwzględnia ono różnorodności sytuacji faktycznych i prawnych rodzących nadpłatę, a przede wszystkim nie uwzględnia należycie zasadniczych różnic pomiędzy zobowiązaniowymi stosunkami prawnymi w prawie cywilnym i w prawie podatkowym.

349 Wystąpienie nadpłaty nie daje podatnikowi swobody w dysponowaniu nią. Przepisy określają bowiem ściśle sposób **zarachowania** nadpłaty. W pierwszej kolejności nadpłata wraz z jej oprocentowaniem podlega z urzędu zaliczeniu na **zaległe należności podatkowe w szerokim ich rozumieniu (a więc obejmujące, także odsetki za zwłokę, nieuregulowane w terminie zaliczki, koszty upomnienia, koszty postępowania) i bieżące zobowiązania podatkowe**. Dopiero w ich braku następuje z **urzędu zwrot nadpłaty**, jeżeli podatnik nie złożył wniosku o zaliczenie nadpłaty na poczet przyszłych zobowiązań.

Odmienne zasady przyjęto przy zwrocie nadpłaty wynikającej z **zaliczek** na podatek – regułą jest tu **zwrot** nadpłaty po zakończeniu okresu, za który rozliczany jest podatek. Zasada ta, przyjęta w obu Ordynacjach,

wskazuje na konieczność odmiennego traktowania zobowiązań z tytułu podatku od zobowiązań z tytułu zaliczek.

Prawo do zaliczenia przez organ podatkowy nadpłaty na poczet zaległości podatkowych nie dotyczy sytuacji, gdy ogłoszono upadłość podatnika. W takich przypadkach, jak słusznie przyjmuje się w orzecznictwie (wyr. NSA w Warszawie z 5.3.2003 r., III SA 2326/01, POP 2003, z. 6, poz. 174), zaległości te powinny być realizowane i podlegać regułom zaspokojenia wierzytelności publicznoprawnych wyznaczonych przepisami ustawy z 28.2.2003 r. – Prawo upadłościowe (tekst jedn. Dz.U. z 2017 r. poz. 2344).

350 Wysokość nadpłaty ustalana jest przez organ podatkowy uchylający decyzję określającą zaległość podatkową albo decyzję o odpowiedzialności podatkowej płatnika (inkasenta) bądź też stwierdzający nieważność takich decyzji. We wszystkich tych przypadkach nadpłata powstaje na skutek nieprawidłowości działań podmiotów stosujących prawo podatkowe. Nadpłata określana jest jednak także przez podatnika w zeznaniu rocznym, zeznaniu wstępnym, czy też deklaracji podatku akcyzowego, jeżeli wynika z nich, że wysokość wpłaconych zaliczek jest wyższa od wysokości należnego podatku. Źródłem powstania nadpłaty jest w tych przypadkach sam sposób ustalania i realizacji zobowiązań podatkowych, a nie działania sprzeczne z przepisami prawa podatkowego.

351 Nadpłata, zgodnie z regulacją obu Ordynacji, podlega **oprocentowaniu** w wysokości **odsetek za zwłokę**. Organ podatkowy stwierdzając nadpłatę ma obowiązek orzec o jej oprocentowaniu, nawet wówczas, gdy podatnik we wniosku o stwierdzenie nadpłaty nie wystąpił z takim żądaniem (wyr. WSA w Warszawie z 12.2.2002 r., III SA 808/02, niepubl.). Ustalenie wysokości roszczenia pieniężnego podatnika (płatnika i inkasenta) wymaga więc określenia momentu powstania nadpłaty. Powstaje ona – zgodnie z obowiązującymi przepisami – **z dniem zapłaty** podatku nienależnego lub w wysokości wyższej od należnej, jak również z dniem pobrania lub zapłaty takiego podatku przez płatnika lub inkasenta. Nadpłata powstaje także z dniem złożenia zeznania rocznego oraz deklaracji podatku akcyzowego. Na wysokość oprocentowania nadpłaty wpływa jednak, obok momentu jej powstania, także normatywny termin jej zwrotu. Obowiązujące prawo przyjmuje dwa zasadnicze terminy zwrotu – 30 dni oraz 3 miesiące.

W orzecznictwie podatkowym kontrowersje budził problem oprocentowania **odsetek za zwłokę zwracanych podatnikowi wraz z nienależną zaległością podatkową**. W niektórych wyrokach przyjmowało się, że odsetki pobierane od zaległości podatkowej nie stanowią nadpłaty, co oznacza, że podatnikowi nie przysługują odsetki od tych odsetek (wyr. NSA w Poznaniu z 3.2.2000 r., I SA/Po 2904/98, niepubl.; wyr. z 4.9.1998 r.,

I SA/Gd 552/97, niepubl.; wyr. z 4.2.1997 r., SA/Sz 3155/95, niepubl.). Przedstawione rozstrzygnięcia oparte były wyłącznie na wykładni językowej i to dość wąsko rozumianej, a więc dokonywanej jedynie w granicach brzmienia słów przepisów prawnych. Interpretowanie przepisów prawa podatkowego w granicach możliwego sensu słów, za pomocą których prawodawca sformułował daną normę, wymaga przeprowadzenia kompleksowej wykładni prawa, a więc nie tylko wykładni językowej, lecz także systemowej i celowościowej. Tego rodzaju wykładnia została dokonana w innych wyrokach NSA (wyr. z 9.4.1999 r., I SA/Łd 453/97, MoPod 2001, Nr 2, s. 45; wyr. z 5.9.1997 r., III SA 557/96, niepubl.), co doprowadziło do rozstrzygnięć, zgodnie z którymi podatnikowi przysługuje nie tylko zwrot podatku oraz związanych z nimi odsetek za zwłokę, lecz także oprocentowanie **całej zwróconej sumy, a więc niesłusznie pobranej należności głównej oraz odsetek**. Argumentację przedstawioną w analizowanych wyrokach należy podzielić w całej rozciągłości. Przyjęto w nich bowiem, iż świadczenie odsetek za zwłokę ma charakter akcesoryjny (uboczny), co powoduje, że dzielą one byt prawny zaległości podatkowej (należności głównej), zaś brak podstawy do spełnienia zobowiązania głównego powoduje brak podstawy do świadczenia ubocznego, co w ostatecznym efekcie daje podstawę prawną do zwrotu pobranych odsetek za zwłokę wraz ze zwracaną nadpłatą oraz ich oprocentowania.

Stanowisko to ma obecnie moc powszechnie obowiązującą, zważywszy na treść wyroku TK z 21.7.2010 r. (SK 21/08, OTK-A 2010, Nr 6, poz. 62). Stwierdzono w nim, że zgodne z Konstytucją jest, gdy przy określaniu nadpłaconego lub nienależycie zapłaconego podatku, oprocentowanie nadpłaty dotyczy zarówno należności głównej, jak i wpłaconych przez podatnika odsetek za zwłokę.

Wystąpienie nadpłaty powoduje, że pomiędzy podatnikiem (płatnikiem, inkasentem) a organem podatkowym powstają stosunki prawne, w których podatnik staje się w pewnym stopniu wierzycielem, a organ podatkowy dłużnikiem.

Odmiennie jednak niż w prawie cywilnym ukształtowanie treści tego stosunku zależy w znacznej mierze od wierzyciela – organu podatkowego, który decyduje – w granicach zakreślonych przez prawo – zarówno o wystąpieniu nadpłaty, jak i jej wysokości.

352 Stosunek zobowiązaniowy pomiędzy organem podatkowym a podatnikiem (płatnikiem, inkasentem) powstający w związku z nadpłatą podatku wygasa nie tylko poprzez zwrot nadpłaty (zaliczenie jej na poczet bieżących lub przyszłych zobowiązań podatkowych), lecz także na skutek przedawnienia. Zgodnie z treścią przepisów obu Ordynacji, **prawo do zwro-**

tu nadpłaty – prawo do złożenia wniosku o zwrot nadpłaty – wygasa z upływem terminu **przedawnienia wymiaru**, tj. w zasadzie po upływie 5 lat. Po tym terminie podmiot uprawniony traci również prawo do żądania zaliczenia nadpłaty na poczet bieżących lub przyszłych zobowiązań podatkowych.

III. Wygasanie zobowiązań podatkowych przez przeniesienie własności rzeczy lub praw majątkowych

353 Wygasanie zobowiązań podatkowych poprzez **przeniesienie własności** rzeczy lub praw majątkowych, przewidziane w obu Ordynacjach, należy zaliczyć – podobnie jak wygasanie zobowiązań poprzez zapłatę – do efektywnych sposobów wygasania zobowiązań. Prowadzi ono bowiem w ostatecznym rezultacie do realizacji celów zobowiązaniowych stosunków prawnych – otrzymania należności podatkowych przez wierzyciela. Zgodnie z obowiązującymi przepisami, szczególnym sposobem wygaśnięcia zobowiązania podatkowego jest przeniesienie własności rzeczy lub praw majątkowych w zamian za zaległości podatkowe na rzecz Skarbu Państwa (w przypadku podatków stanowiących dochody budżetu państwa) lub gminy, powiatu lub województwa (z tytułu podatków stanowiących dochody ich budżetów). Następuje to na **wniosek podatnika**, na podstawie **umowy** zawartej (za zgodą właściwego naczelnika urzędu skarbowego) pomiędzy starostą a podatnikiem, a w przypadku dochodów samorządowych – na podstawie umowy zawartej pomiędzy wójtem, burmistrzem (prezydentem miasta), starostą albo marszałkiem województwa a podatnikiem.

Przedstawiony sposób wygasania zobowiązań podatkowych ma złożony charakter. Dostrzegane jest to wyraźnie w orzecznictwie. Przyjmuje się w nim, że zawarcie umowy przenoszącej własność rzeczy lub praw majątkowych w zamian za zaległości podatkowe ma charakter czynności cywilnoprawnej, wobec czego nie mają do niej zastosowania przepisy o postępowaniu administracyjnym; w szczególności odmowa przez organ administracji publicznej zawarcia takiej umowy nie ma charakteru czynności administracyjnej o charakterze władczym, lecz jest przejawem cywilnoprawnej swobody zawierania umów (wyr. NSA z 26.4.2000 r., I SA/Wr 31/99, MoPod 2000, Nr 12, s. 40).

Wniosek podatnika o wygaśnięcie zobowiązania podatkowego w drodze przeniesienia własności rzeczy lub praw majątkowych, jako element umowy cywilnoprawnej, stanowi swego rodzaju ofertę w rozumieniu prawa cywilnego skierowaną pod adresem władzy publicznej, zaś odrzucenie tej oferty jest przejawem cywilnoprawnej zasady swobody zawierania

umów, która jednak w przypadku analizowanej instytucji prawnej doznaje istotnego ograniczenia.

Ustalenie charakteru prawnego analizowanej umowy jest dość skomplikowane, gdyż występują w niej zarówno elementy charakterystyczne dla umów nazwanych (zbliżona jest do umowy sprzedaży), jak i nienazwanych. Nie można jednak jej stosować w przypadku, gdy wobec podatnika toczy się postępowanie upadłościowe, zważywszy iż wówczas, zaspokojenie wierzycieli (w tym wierzycieli publicznoprawnych) następuje wyłącznie według reguł tego postępowania.

Zawarcie umowy o przeniesienie własności rzeczy lub praw majątkowych (wymagana jest tu forma pisemna) prowadzi do wygaśnięcia zobowiązania podatkowego z dniem przeniesienia własności rzeczy lub praw majątkowych. Niezbędne jest jednak do tego wydanie – przez organ podatkowy I instancji – decyzji stwierdzającej wygaśnięcie zobowiązania podatkowego.

Podstawowe znaczenie dla wydania decyzji o wygaśnięciu zobowiązania podatkowego mają przesłanki cywilnoprawne dotyczące obrotu prawnego, zwłaszcza zaś skuteczności zawartej umowy w tym obrocie. Jeżeli zatem umowa o przeniesienie własności dotyczy nieruchomości, wymagana będzie – zgodnie z przepisami prawa cywilnego – forma aktu notarialnego, zaś jej brak uniemożliwi dokonywanie czynności związanych z przeniesieniem własności nieruchomości w zamian za zaległość podatkową.

IV. Wygasanie zobowiązań podatkowych przez przedawnienie

Nieefektywną formą wygasania zobowiązań podatkowych jest **przedawnienie**. Instytucja przedawnienia stosowana jest szeroko w prawie cywilnym, a jej podstawowym celem jest zachowanie pewności obrotu prawnego. Przedawnienie jako forma wygasania zobowiązaniowych stosunków prawnych oznacza, że po upływie terminu przedawnienia wierzyciel nie może skutecznie domagać się od dłużnika zachowania wynikającego z treści zobowiązania. **354**

Przedawnienie zobowiązania podatkowego określane jest w Ordynacji podatkowej z 2018 r., jako **przedawnienie poboru**. Budzi to wątpliwości nie tylko z punktu widzenia instytucji przedawnienia zobowiązań pieniężnych w polskim porządku prawnym, lecz także oderwania przedawnienia od wymagalności zobowiązania, biorąc pod uwagę, że wiąże się je z **przedawnieniem wymiaru**. Jest to bez wątpienia rozwiązanie mniej korzystne dla podatnika od tego, które funkcjonuje w Ordynacji z 1997 r. Przedawnienie wiązane jest tu bowiem z terminem płatności podatku. Nie-

zależnie od przedstawionych uwag, także przedawnienie poboru, stanowi ze swej istoty i funkcji swego rodzaju przedawnienie należności pieniężnych wierzyciela w stosunku do dłużnika. Pozwala to w dalszych rozważaniach wiązać to przedawnienie, tak jak w przypadku regulacji Ordynacji z 1997 r., z przedawnieniem zobowiązań pieniężnych.

Termin przedawnienia zobowiązania podatkowego dotyczy wymagalności tego zobowiązania, a ściślej terminu jego płatności – terminem, w jakim wierzyciel podatkowy ma prawo żądania określonego zachowania się dłużnika podatkowego, wynikającego z treści stosunku zobowiązaniowego. Przy ustalaniu przedawnienia należy więc brać pod uwagę płatność określonego podatku, determinującą zarówno początkowy, jak i końcowy termin przedawnienia. Płatność ta wiązana jest dość jednostronnie w rozwiązaniach Ordynacji z 2017 r. jedynie z samym poborem podatku.

Upływ czasu jako zdarzenie prawne może prowadzić do nabycia lub utraty określonych praw materialnych. W prawie cywilnym wyróżnia się w związku z tym „przedawnienie nabywcze" – zasiedzenie i przemilczenie – oraz „przedawnienie umarzające" – przedawnienie i prekluzja – prowadzące do utraty prawa wskutek jego niewykonywania przez czas ustalony w przepisach prawa. Na gruncie prawa podatkowego występuje jedynie przedawnienie o charakterze umarzającym. Jego konstrukcja nie jest jednak jednolita, gdyż zawiera w sobie elementy dwóch, dość poważnie się od siebie różniących, instytucji cywilnoprawnych przedawnienia i prekluzji.

Przedawnienie zobowiązań podatkowych, podobnie jak przedawnienie w prawie cywilnym, dotyczy roszczeń majątkowych, a jego bieg może być przerwany lub zawieszony. Z drugiej jednak strony, przedawnienie zobowiązań podatkowych uwzględniane jest z urzędu, a po jego upływie następuje wygaśnięcie prawa, co stanowi konstytutywne cechy instytucji prekluzji w prawie cywilnym, różniące ją od przedawnienia. Przedawnienie unormowane w obu Ordynacjach różni się zatem dość istotnie od przedawnienia w prawie cywilnym, zważywszy iż prowadzi ono (inaczej niż w prawie cywilnym) do wygasania zobowiązań. W prawie cywilnym po upływie terminu przedawnienia zobowiązanie istnieje nadal, tyle że jako zobowiązanie naturalne – dłużnik, który wykonał świadczenie, nie może żądać jego zwrotu. Przedawnionego zobowiązania cywilnoprawnego nie można jednak dochodzić skutecznie w postępowaniu sądowym.

Przedawnienie zobowiązań podatkowych powoduje, że pomimo niezaspokojenia wierzyciela stosunek zobowiązaniowy przestaje istnieć z **mocy prawa**. Dotyczy to nie tylko należności głównej, lecz wszelkich roszczeń pieniężnych wierzyciela, a więc także tych, które powstały jako odsetki za zwłokę. Wraz z upływem terminu przedawnienia stosunek prawny zobo-

wiązania podatkowego wygasa bez względu na to, czy dłużnik podatkowy powoła się na nie.

355 Zobowiązanie podatkowe – zgodnie z Ordynacją z 1997 r. przedawnia się **z upływem 5 lat**, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął **termin płatności podatku**. Natomiast według Ordynacji z 2018 r., zobowiązanie podatkowe wygasa z upływem 5 lat od dnia, w którym upłynął **termin przedawnienia wymiaru**.

Zgodnie z poglądami prezentowanymi w orzecznictwie (wyr. WSA w Warszawie z 26.1.2004 r., III SA 999/02, niepubl.), istotą przedawnienia uregulowanego w Ordynacji podatkowej jest to, że na skutek upływu czasu zobowiązanie podatkowe wygasa z mocy prawa i organ podatkowy nie może skutecznie domagać się od podatnika jego zapłaty, bowiem zobowiązanie podatkowe przestało istnieć. W szczególności, jak przyjęto w innym orzeczeniu, zobowiązanie podatkowe przedawnia się, gdy 5-letni okres przedawnienia, upłynął przed wydaniem decyzji organu odwoławczego (wyr. z 6.11.2003 r., III SA 3066/01, MoPod 2004, Nr 3, s. 42). Jednak według innego orzeczenia (wyr. z 12.4.2006 r., FSK 2365/04, POP 2006, z. 5, s. 76), dopuszczalne jest wydanie przez organ odwoławczy decyzji reformatoryjnej (decyzji uchylającej decyzję organu I instancji), pomimo upływu 5-letniego okresu przedawnienia, lecz w decyzji tej nie można określić podatku w kwocie wyższej od podatku już uiszczonego, bo w tym zakresie – wobec braku zapłaty – zobowiązanie podatkowe wygasło na skutek przedawnienia.

Bieg terminu przedawnienia **nie rozpoczyna** się, a rozpoczęty ulega **zawieszeniu**, w przypadkach ściśle określonych w obu Ordynacjach. Dotyczy to w szczególności wydania postanowienia o przyjęciu zabezpieczenia dobrowolnego, ustanowienia hipoteki przymusowej lub zastawu skarbowego, ogłoszenia upadłości zobowiązanego, czy też przystąpienia do zabezpieczenia zgodnie z przepisami ustawy z 17.6.1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (tekst jedn. Dz.U. z 2017 r. poz. 1201).

V. Wygasanie zobowiązań podatkowych przez umorzenie

356 Umorzenie – podobnie jak przedawnienie – stanowi **nieefektywny** sposób wygasania zobowiązań podatkowych. Oznacza ono, że dany podmiot może **zrezygnować** z wierzytelności podatkowej. Wierzyciel podatkowy jednak – inaczej niż wierzyciel w cywilnoprawnych stosunkach zobowiązaniowych – nie ma swobody w dysponowaniu wierzytelnością podatkową, lecz może to uczynić tylko w zakresie i na zasadach określonych przez prawo.

Umorzenie **zaległości podatkowych**, czy też umorzenie w całości lub w części **podatków** (tego ostatniego określenia używa Ordynacja z 2018 r.) przypomina w pewnym stopniu zwolnienie z długu w zobowiązaniowych stosunkach cywilnoprawnych, gdyż w obu przypadkach następuje wygaśnięcie zobowiązania bez zaspokojenia wierzyciela. Pomiędzy tymi instytucjami istnieją jednak pewne różnice, wynikające w pierwszym rzędzie z różnic pomiędzy zobowiązaniowymi stosunkami prawnymi w prawie podatkowym i w prawie cywilnym. Wygaśnięcie zobowiązania cywilnoprawnego w formie zwolnienia z długu oparte jest – podobnie jak jego powstanie – na zasadach autonomii woli stron. Następuje ono bowiem na podstawie oświadczenia woli wierzyciela o zwolnieniu i dłużnika o przyjęciu tego zwolnienia. Natomiast umorzenie zaległości podatkowej następuje w formie jednostronnego aktu administracyjnego, przy czym wierzyciel podatkowy może podejmować tego rodzaju działania jedynie w przypadkach przewidzianych przez ustawę i na zasadach w niej określonych.

Umorzenie – jak słusznie przyjmuje się w orzecznictwie (wyr. z 15.5.1991 r., SA/Gd 295/91, POP 1994, z. 1, s. 7) – jest instytucją o charakterze **wyjątkowym**, gdyż zasadą jest płacenie podatków, nie zaś zwalnianie podatników z tego obowiązku. Istotne są więc prawne przesłanki umorzenia zobowiązań podatkowych, które należy odnosić do sytuacji podatnika istniejącej w momencie podejmowania decyzji o umorzeniu (wyr. z 9.8.2006 r., III SA/Wa 1423/06, niepubl.).

357 Umorzenie, w obu Ordynacjach, uregulowane jest jako jedna z form **ulg w spłacie zobowiązań podatkowych**. Może ono mieć miejsce w przypadkach uzasadnionych **ważnym** interesem podatnika lub **interesem publicznym**. Dokonuje go organ podatkowy, na **wniosek podatnika lub z urzędu**. Umorzenie zaległości podatkowej powoduje również umorzenie odsetek za zwłokę w całości lub w takiej części, w jakiej została umorzona zaległość podatkowa.

358 Umorzenie zaległości podatkowych lub odsetek można rozpatrywać wyłącznie w płaszczyźnie **wykonywania** zobowiązań podatkowych. Nie prowadzi ono bowiem – jak słusznie przyjmuje NSA (wyr. z 16.10.1984 r., SA/Wr 570/84, ONSA 1984, Nr 2, poz. 92) – do uchylenia decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego, zaś wniosek o umorzenie podlega rozpatrzeniu w odrębnym postępowaniu wszczętym w sprawie, która nie obejmuje problematyki ustalania należności podatkowych. Umorzenie może więc dotyczyć jedynie stosunku zobowiązaniowego, który **istnieje** w momencie podejmowania decyzji w tej sprawie. Bezprzedmiotowe jest zatem postępowanie o umorzenie, jeżeli zobowiązanie **wygasło** i nie istnieje zaległość podatkowa (wyr. z 18.10.1990 r., SA/Kr 876/90, ONSA 1990,

Nr 2–3, poz. 59; wyr. z 22.12.1993 r., III SA 367/93, POP 1995, z. 3, s. 48). W tym względzie nie można podzielić stanowiska SN (wyr. z 6.2.2002 r., III RN 198/00, MoPod 2002, Nr 6, s. 46), iż zapłacenie przez stronę podatku w czasie toczącego się postępowania odwoławczego nie powoduje bezprzedmiotowości postępowania w sprawie umorzenia zaległości podatkowej. Dopuszczalność umorzenia zaległości podatkowej po jej zapłacie, prowadziłaby bowiem do naruszenia jednego z fundamentów prawa podatkowego – bezzwrotności podatku.

Ustalając przesłanki umorzenia, przyjęte w obowiązujących przepisach, **359** prawodawca, użył w nich zwrotów niedookreślonych „ważny interes podatnika" lub „interes publiczny", co można uznać za swoistą **klauzulę generalną** odsyłającą do ocen pozaprawnych. W orzecznictwie podatkowym przyjęto, że przy korzystaniu z tej klauzuli organ podatkowy powinien rozważyć kryteria umorzenia w zależności od okoliczności konkretnej sprawy (wyr. NSA z 3.3.1988 r., III SA 1127/87, ONSA 1988, Nr 2, poz. 59), biorąc pod uwagę moment podejmowania decyzji w sprawie umorzenia (wyr. NSA z 27.4.1988 r., SA/Kr 289/88, POP 1992, z. 2, s. 42). Przesłankami umorzenia mogą być: związane z uprawnieniami i obowiązkami wynikającymi wprost z przepisów prawa – interes prawny, jak również z okoliczności uznawanymi przez podatnika za istotne z jego punktu widzenia, które nie wynikają wprost z przepisów prawa – interes faktyczny (wyr. z 29.8.2006 r., III SA/Wa 497/05, niepubl.). W szczególności – jak przyjmuje się w jednym z orzeczeń – znaczne obniżenie zdolności płatniczej podatnika, spowodowane klęską lub innym wypadkiem losowym, a także podważenie w sposób istotny warunków egzystencji jego rodziny lub spowodowanie upadku gospodarczego, bądź też upadku prowadzonego zakładu, w wyniku spłaty lub wyegzekwowania zaległości podatkowych, mogą stanowić przesłanki umorzenia (wyr. NSA z 11.5.1984 r., III SA 233/84, ONSA 1984, Nr 1, s. 47). Jednak – jak przyjęto w innym orzeczeniu (wyr. NSA z 12.6.2000 r., I SA/Lu 375/99, niepubl.) – w przypadku gdy trudności finansowe podatnika nie są rezultatem zaistnienia niezależnych od niego okoliczności, to nie ma podstaw do odstąpienia przez wierzyciela podatkowego od dochodzenia świadczenia podatkowego.

Ocena dokonywana przez organ podatkowy co do tego, czy istnieją przesłanki umorzenia podatków (zaległości podatkowych) oparta jest w znacznej mierze na elementach **natury słusznościowej**, które wymykają się spod kontroli sądu – jak stwierdzono w jednym z orzeczeń (wyr. NSA z 24.4.2001 r., I SA/Ka 498/00, Prawo Przedsiębiorcy 2001, Nr 45, s. 14) – co oznacza, iż kontroli tej podlega w rzeczywistości jedynie poprawność postępowania dowodowo – wyjaśniającego i wynikających zeń konklu-

zji. Precyzując terminy „ważny interes podatnika" lub „interes publiczny", a także wzajemne ich relacje, NSA słusznie przyjął w innym orzeczeniu, iż interes społeczny nie sprowadza się do zapewnienia maksymalnych dochodów w budżecie państwa. Wystarczającą przesłanką podjęcia pozytywnej decyzji o umorzeniu jest wzgląd na interes podatnika; nie musi za tym przemawiać równocześnie interes publiczny (wyr. z 30.5.2001 r., III SA 830/00, niepubl.). W pełni należy podzielić stanowisko, iż obie – wymienione w obowiązujących przepisach – przesłanki umorzenia mają charakter równorzędny (wyr. NSA z 3.4.2002 r., I SA/Lu 1770/98, niepubl.). Organ podatkowy obowiązany jest zatem do wyważenia interesu społecznego z indywidualnym interesem strony, gdyż zobowiązuje go do tego zasada państwa prawnego wyrażona w art. 2 Konstytucji RP w każdym przypadku, w którym w sprawie ma zastosowanie norma prawna uzależniająca załatwienie sprawy od uznania administracyjnego (wyr. z 8.10.2002 r., I SA/Wr 1458/01, POP 2004, z. 3, s. 59). W szczególności, jak przyjęto w innym orzeczeniu, uznanie administracyjne jest ograniczone kierunkowymi dyrektywami wyboru – ważny interes podatnika oraz interes publiczny – które powinny być w każdym przypadku indywidualnie ustalane przez organ podatkowy (wyr. z 26.9.2002 r., III SA 659/01, ONSA 2003, Nr 3, poz. 205).

360 Umorzenie podatków (umorzenie zaległości podatkowych) stanowi **ulgę w spłacie zobowiązań podatkowych**. W przeciwieństwie do innych rodzajów ulg i zwolnień, które powodują najczęściej, że nie ustala się zobowiązania podatkowego w ogóle lub zostaje ono ustalone w ograniczonym zakresie, rozpatrywane ulgi dotyczą samej **realizacji zobowiązań podatkowych**, a ściślej realizacji zobowiązaniowego stosunku prawnego. Ulgi te mogą dotyczyć samej spłaty zobowiązań podatkowych lub też prowadzić do całkowitej lub częściowej rezygnacji z ich realizacji.

361 Ulgi w przypadku przedsiębiorców można podzielić na dwie zasadnicze grupy: **ulgi, które nie stanowią pomocy publicznej i ulgi, które stanowią taką pomoc**. Ulgi te, co do zasady, nie mogą stanowić **pomocy publicznej** albo też stanowią pomoc *de minimis* realizowaną na zasadach określonych w bezpośrednio obowiązujących aktach prawa unijnego. Chodzi w szczególności o rozporządzenie Komisji (WE) Nr 1998/2006 z 15.12.2006 r. w sprawie stosowania art. 87 i 88 Traktatu do pomocy *de minimis* (Dz.Urz. UE L 379 z 28.12.2006 r., s. 5). Zgodnie z treścią tego rozporządzenia, pomoc ta udzielana jest poza programami pomocowymi i pomocą indywidualną.

W szczególności organ podatkowy może, zgodnie z przepisami Ordynacji z 2018 r., udzielić ulg w spłacie podatków obciążających podmioty prowadzące działalność gospodarczą, gdy nie stanowi to pomocy publicznej,

gdy stanowi to pomoc *de minimis*, według prawa Unii Europejskiej, wreszcie, gdy stanowi to pomoc publiczną dopuszczalną w bezpośrednio obowiązujących aktach prawa unijnego. Podobne rozwiązania prawne znajdują się w przepisach Ordynacji z 1997 r.

Umorzenie należności podatkowych beneficjenta pomocy publicznej jest w zasadzie **finansowaniem z budżetu pomocy publicznej dla** przedsiębiorcy, a nie umorzeniem zobowiązań podatkowych w tradycyjnym rozumieniu tej instytucji prawnej. Umorzenie jest bowiem jedynie formą prawną, **w jakiej realizowana jest ta pomoc**. O zastosowaniu umorzenia decyduje bowiem w pierwszym rzędzie nie trudna sytuacja osobista podatnika albo też bliżej nieokreślone względy społeczne, jak to ma miejsce w przypadku klasycznego umorzenia zaległości podatkowych, lecz spełnienie przez podatnika warunków określonych w aktach prawnych – prawa krajowego i unijnego – odnoszących się do pomocy publicznej dla przedsiębiorców. W tej sytuacji instytucję umorzenia powinno się postrzegać nie tylko z punktu widzenia prawa podatkowego, w aspekcie pozyskiwania środków publicznych przez budżet (w tym przypadku rezygnacji z tych środków ze względu na interes społeczny lub podatnika), lecz należy ją uznać przede wszystkim jako formę wydatków budżetowych przeznaczonych na pomoc publiczną dla przedsiębiorców. Samo podjęcie decyzji umorzeniowej, jak i jej byt prawny determinowane są bowiem tylko w pewnym stopniu przez przepisy prawa podatkowego; istotne znaczenie mają tu przede wszystkim przepisy aktów prawnych regulujących udzielanie pomocy publicznej.

§ 6. Zabezpieczenie wykonania zobowiązań podatkowych

Instytucja zabezpieczenia roszczeń pieniężnych powstała na gruncie **362**
prawa cywilnego, a jej podstawowym celem jest zmniejszenie ryzyka wierzyciela związanego z niewykonaniem lub nienależytym wykonaniem przez dłużnika obciążających go obowiązków. W obrocie cywilnoprawnym zabezpieczenie wierzytelności pieniężnych może występować w postaci materialnoprawnych gwarancji udzielanych z reguły przez samego dłużnika (niekiedy osobę trzecią) na podstawie umowy, celem ułatwienia dochodzenia roszczenia pieniężnego, gdy nie zostanie ono dobrowolnie spełnione, a także może przybierać formę zabezpieczenia przez sąd wykonalności wyroku, jaki ma zapaść przeciwko dłużnikowi.

Instytucje zabezpieczenia roszczeń pieniężnych wykształcone na gruncie prawa cywilnego stanowią swego rodzaju wzór dla regulacji prawa

publicznego mających na celu zabezpieczenie obowiązków jednostki wobec władz publicznych. Na gruncie prawa publicznego zabezpieczenie nie ma jednak z reguły umownego charakteru, lecz oparte jest na elementach przymusowości wynikających z władztwa administracyjnego co w szczególności odnosi się do prawa podatkowego. W pewnym stopniu może ono przypominać zabezpieczenie przez sąd wykonalności przyszłego wyroku (polegające na utrzymaniu istniejącego stanu rzeczy albo na stworzeniu nowej sytuacji do czasu merytorycznego rozstrzygnięcia sprawy), którego celem jest zapobieżenie sytuacjom utrudniającym lub uniemożliwiającym wierzycielowi wykonanie prawomocnego wyroku.

363 Zabezpieczenie wykonania zobowiązań zarówno o charakterze cywilnoprawnym, jak i publicznoprawnym, w tym przypadku zobowiązań podatkowych, stanowi jeden z najbardziej istotnych elementów stosunków zobowiązaniowych. Nie ulega zatem wątpliwości, że problematyka to powinna być uregulowana, jak to ma miejsce w przypadku Ordynacji podatkowej z 1997 r., w dziale poświęconym zobowiązaniom podatkowym. Tymczasem w Ordynacji z 2018 r. zagadnienia te, z powodów znanych tylko prawodawcy, zostały pomieszczone w dziale regulującym postępowania szczególne. Nawet najbardziej ogólna analiza treści tych regulacji wskazuje jednoznacznie, że jest to problematyka ze swej istoty przynależna do prawa materialnego, a nie procedury podatkowej, zwłaszcza zaś biorąc pod uwagę, że regulacje zawarte w obu Ordynacjach w zasadzie (poza pewnymi mniej istotnymi rozwiązaniami) nie różnią się od siebie.

Brak rozróżnienia prawa materialnego i procedury podatkowej, o którym już wspominano, przy analizie podziału materii prawnej w Ordynacji z 2018 r., jest szczególnie rażący w przypadku regulacji typu kodeksowego, której jednym z zasadniczych celów jest uporządkowanie materii prawnej danej gałęzi prawa lub obszernego jej fragmentu, w tym przypadku materii prawnej ogólnego prawa podatkowego. Biorąc pod uwagę przedstawione zastrzeżenia, w niniejszym opracowaniu zabezpieczenie zobowiązań podatkowych, zostanie przedstawione w rozdziale poświęconym zobowiązaniom podatkowym, a nie postępowaniu podatkowemu.

Publicznoprawny charakter zobowiązań podatkowych wymaga stworzenia odpowiedniej ochrony prawnej ich wykonywania. Wyrazem szczególnej ochrony prawnej tych zobowiązań jest możliwość ich **zabezpieczenia** na majątku podatnika zarówno **przed terminem płatności** podatku – jeżeli zachodzi uzasadniona obawa, że nie zostaną one wykonane, jak i nawet przed wydaniem decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego, określającej wysokość zobowiązania podatkowego lub określającej wysokość zwrotu podatku.

Zabezpieczenie ma w szczególności miejsce – zgodnie z obowiązującymi przepisami – gdy podatnik **trwale nie uiszcza** wymaganych zobowiązań o charakterze publicznoprawnym i dokonuje czynności, polegających na **zbyciu majątku**, które mogą **utrudnić lub udaremnić egzekucję**. Zabezpieczenie wykonania zobowiązań podatkowych dotyczy także należności podatkowych obciążających płatnika, inkasenta oraz osób odpowiedzialnych za zaległości podatkowe spółki lub innej osoby prawnej.

364 Wyrazem szczególnej ochrony prawnej zobowiązań podatkowych jest możliwość ich **zabezpieczenia** na majątku podatnika **przed terminem płatności** podatku – jeżeli zachodzi uzasadniona obawa, że nie zostaną one wykonane. Prawodawca przykładowo wymienia sytuacje, które mogą rodzić tę uzasadnioną obawę. Dotyczą one zarówno działań podatnika w sferze prawa publicznego, jak i prywatnego. W pierwszym przypadku chodzi o trwałe niewywiązywanie się podatnika z jego zobowiązań publicznoprawnych. Są nimi nie tylko podatki i opłaty, lecz także należności stanowiące dochód budżetu państwa lub budżetu jednostki samorządu terytorialnego wynikające ze stosunków publicznoprawnych. Uzasadniona obawa niewykonania zobowiązań podatkowych, o której mowa w obowiązujących przepisach, dotyczy **trwałego** nieuiszczania zobowiązań publicznoprawnych. Prawodawca używa tu niedookreślonego pojęcia, które powinno być sprecyzowane przez praktykę podatkową, zwłaszcza zaś orzecznictwo podatkowe. Chodzi w szczególności o ustalenie przesłanek faktycznych i prawnych, które przesądzają o tym, iż niewywiązywanie się podatnika z ciążących na nim obowiązków w zakresie realizacji zobowiązań publicznoprawnych może być uznane za mające trwały charakter.

Przesłanki zabezpieczenia mogą się także wiązać z zachowaniami podatnika w obszarze prawa prywatnego. Dotyczy to czynności prawnej polegającej na **zbywaniu majątku**. Sama czynność prawna w stosunku do majątku nie stanowi dostatecznej przesłanki do zabezpieczenia zobowiązania podatkowego przed terminem płatności. Podstawowe znaczenie ma tu bowiem nie zbycie majątku, lecz to, czy taka czynność prawna z zakresu prawa prywatnego **może doprowadzić do utrudnienia lub udaremnienia egzekucji**. Także w tym przypadku prawodawca posługuje się niedookreślonymi pojęciami – **utrudnienie lub udaremnienie** – które mogą być dookreślone dopiero przez praktykę podatkową. W szczególności każdy przypadek zbycia majątku musi być rozpatrywany z uwzględnieniem całokształtu okoliczności faktycznych i prawnych towarzyszących temu zbyciu, zwłaszcza zaś z punktu widzenia utrudnienia lub uniemożliwienia egzekucji.

Przesłanki prawne uzasadniające zabezpieczenie zobowiązań podatkowych przed terminem płatności, wymienione są jedynie przykładowo, co

oznacza iż mogą uzasadniać takie zabezpieczenie również inne przesłanki. Te inne przesłanki należy jednak ustalać – w procesie wykładni i stosowania prawa – biorąc pod uwagę *ratio legis*, jakimi kierował się prawodawca określając omówione sytuacje uzasadniające zabezpieczenie. Zabezpieczenie zobowiązania podatkowego przed terminem płatności może obejmować swym zakresem także majątek wspólny małżonków.

Zobowiązanie podatkowe może być zabezpieczone także **przed wydaniem decyzji wymiarowej**. Tego rodzaju zabezpieczenie powinno mieć wyjątkowy charakter, zaś możliwości jego zastosowania należałoby obwarować określonymi przesłankami zabezpieczającymi także interes podatnika, a nie tylko interes publiczny. Nie ulega wątpliwości, iż ma tu miejsce znacznie większe zagrożenie interesu podatnika niż w przypadku, gdy zabezpieczenie stosowane jest, gdy zostanie już wydana decyzja podatkowa, lecz jeszcze nie upłynął termin wymagalności realizacji roszczenia podatkowego Skarbu Państwa (lub innej jednostki publicznoprawnej). Należy zatem w pełni podzielić stanowisko prezentowane w orzecznictwie, iż podjęcie decyzji o zabezpieczeniu przed wydaniem decyzji wymiarowej – ustalającej zobowiązanie podatkowe lub określającej jego wysokość – może być dokonane jedynie wówczas, gdy organ podatkowy dysponuje dowodami, że zobowiązanie może nie zostać wykonane (wyr. z 17.6.2005 r., I FSK 35/05, niepubl.; podobnie wyr. z 16.12.2004 r., III SA/Wa 788/04, niepubl.).

W decyzji o zabezpieczeniu podjętej przed wydaniem decyzji wymiarowej, a więc dokonanej w toku postępowania podatkowego, kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej – zgodnie z obowiązującą regulacją – należy określić przybliżoną kwotę należności podatkowej (zobowiązania podatkowego). Oznacza to wykluczenie swobody działania organu podatkowego także w zakresie ustalenia wielkości przyszłych należności podatkowych, determinującej zakres zabezpieczenia.

365 Wykonanie decyzji o zabezpieczeniu realizowane jest nie tylko w trybie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, lecz także w drodze przyjęcia przez organ podatkowy, na wniosek podatnika (lub innego podmiotu zobowiązanego), określonych form zabezpieczenia występujących w obrocie prawnym. Zabezpieczenie to, w przeciwieństwie do omówionego zabezpieczenia **przymusowego**, ma charakter **dobrowolny**. Formami zabezpieczenia są tu, zgodnie z przyjętymi regulacjami: gwarancje bankowe i poręczenia banku, weksle z poręczeniem wekslowym banku, czeki potwierdzone przez krajowy bank wystawcy czeku oraz zastaw rejestrowy na prawach z papierów wartościowych emitowanych przez Skarb Państwa lub Narodowy Bank Polski, a także upoważnienie organu

podatkowego do dysponowania środkami zgromadzonymi na rachunku lokaty terminowej.

Wprowadzenie do prawa podatkowego możliwości wykonania decyzji o zabezpieczeniu nie tylko w trybie przewidzianym w egzekucji administracyjnej publicznoprawnych świadczeń pieniężnych, lecz także poprzez wykorzystywanie form zabezpieczenia wykonania wszelkich zobowiązań pieniężnych (a więc nie tylko publicznoprawnych), należy ocenić wysoko. Jest to bowiem korzystne dla obu stron stosunku prawnego zabezpieczenia wykonania zobowiązań podatkowych – podatników (i innych podmiotów zobowiązanych) oraz organów podatkowych, jako wierzycieli w stosunkach prawnych zobowiązania podatkowego. Szczególne znaczenie ma gwarancja bankowa, stwarzająca znaczny stopień bezpieczeństwa prawnego jej beneficjentowi. Podatnik może natomiast w sposób bardziej elastyczny realizować swoje zobowiązanie obciążające go z tytułu zabezpieczenia, poprzez włączenie do jego realizacji banków.

Przyjęcie przez organ podatkowy zabezpieczenia wykonania zobowiązania podatkowego w przedstawionych formach uzależnione jest, jak można sądzić, przede wszystkim od treści umowy gwarancji lub poręczenia, w szczególności od tego, czy umowa ta stwarza prawne możliwości rzeczywistego wykonania zabezpieczonego zobowiązania podatkowego. Z treści umowy gwarancji lub poręczenia zawartej między bankiem a podmiotem zobowiązanym z tytułu zabezpieczenia wykonania zobowiązania podatkowego powinno jednoznacznie wynikać, iż poręczyciel lub gwarant zobowiązują się do zapłacenia **solidarnie z podatnikiem**, bezwarunkowo i nieodwołalnie zabezpieczonej kwoty zobowiązania podatkowego wraz z odsetkami za zwłokę, jeżeli jej zapłacenie stanie się **wymagalne**.

Szczególny wzgląd na zabezpieczenie interesów Skarbu Państwa powoduje, iż rozpatrywane gwarancje i poręczenia udzielane są tylko przez osoby wpisane do wykazu gwarantów, o którym mowa w art. 52 ustawy z 19.3.2004 r. – Prawo celne. Według tych przepisów, podmiotem uprawionym do udzielania gwarancji, może być jedynie osoba mająca siedzibę w Unii Europejskiej, prowadząca na jej obszarze działalność bankową lub ubezpieczeniową, dająca rękojmię wywiązywania się z zobowiązań wobec organów celnych oraz ujęta w wykazie gwarantów ustalonym w drodze rozporządzenia przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych.

Strona zobowiązania ma pełną swobodę w wyborze formy lub form zabezpieczenia. Oznacza to, iż zabezpieczenie wykonania zobowiązania podatkowego określonego w decyzji o zabezpieczeniu może być realizowane jedną lub kilkoma przedstawionymi formami prawnymi. Wykorzystywanie

kilku form zabezpieczenia daje bez wątpienia wierzycielowi podatkowemu (organowi podatkowemu) szersze gwarancje realizacji roszczenia podatkowego. Powinno to mieć wpływ na przyjęcie przez organ podatkowy propozycji strony co do zabezpieczenia wykonania zobowiązania podatkowego.

Organ podatkowy, według obowiązujących przepisów, rozstrzyga w formie postanowienia sprawę przyjęcia wniosku strony o zabezpieczeniu zobowiązania lub przedłużenia terminu przyjętego zabezpieczenia. Należy tu zatem wykluczyć dowolność działania tego organu, gdy chodzi o samo przyjęcie zabezpieczenia, jak i formę prawną wykorzystywaną do tego zabezpieczenia. Analizowane przepisy nie precyzują, choć może powinny, kryteriów, jakie należy brać pod uwagę przy rozpatrywaniu wniosku podatnika w sprawie zabezpieczenia. Można przyjąć, iż podstawowe znaczenie będzie tu miała zarówno treść stosunku prawnego pomiędzy gwarantem (poręczycielem) a ich zleceniodawcą (zobowiązanym z tytułu podatku), a także to, czy gwarant (poręczyciel) daje dostateczną rękojmię skutecznego zabezpieczenia interesu beneficjenta gwarancji i poręczenia (organu podatkowego).

Na postanowienie organu podatkowego rozstrzygającego wniosek strony w sprawie zabezpieczenia wykonania zobowiązania służy zażalenie. Można sądzić, iż w zażaleniu tym należy podnosić nieprawidłowość działań organu podatkowego zarówno co do samego przyjęcia (odrzucenia) wniosku o zabezpieczenie, jak i jego rozstrzygnięcia co do formy tego zabezpieczenia. Spór będzie się tu koncentrował wokół zagadnienia, czy wniosek strony i zaproponowana w nim forma zabezpieczenia, zwłaszcza zaś treść stosunku prawnego pomiędzy gwarantem (poręczycielem) a zleceniodawcą, dają dostateczne podstawy do uznania, iż gwarancja (poręczenie) albo też inne formy prawne zabezpieczenia (np. weksel z poręczeniem wekslowym banku, czek potwierdzony przez krajowy bank wystawcy czeku) w sposób właściwy zabezpieczają interesy wierzyciela podatkowego.

366 Zabezpieczenie wykonania zobowiązań podatkowych następuje – według obowiązujących przepisów– w trybie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, albo też – na wniosek strony postępowania zabezpieczającego – w formach określonych przez przepisy prawa. Zabezpieczenie egzekucyjne powinno mieć miejsce w przypadku, gdy jego brak mógłby utrudnić lub udaremnić egzekucję.

367 Zabezpieczenie wykonania zobowiązań podatkowych realizowane jest również poprzez wykorzystywanie znanych prawu cywilnemu form zabezpieczenia związanych z odpowiedzialnością **rzeczową**, jak **hipoteka i zastaw**. Zaspokojenie roszczeń wierzyciela związane jest w takich przypadkach nie z osobą dłużnika, lecz rzeczą (przedmiotem majątkowym) –

ruchomością lub nieruchomością – na której dokonano zabezpieczenia. Wierzytelność zabezpieczona jest tu **bezwzględnym**, skutecznym wobec wszystkich, prawem wierzyciela do zaspokojenia się z przedmiotu objętego zabezpieczeniem, niezależnie od tego, kto jest jego właścicielem – dłużnik czy też inna osoba. Według ustawy z 6.7.1982 r. o księgach wieczystych i hipotece, w przypadku hipoteki wierzyciel może dochodzić zaspokojenia z nieruchomości bez względu na to, czyją stała się własnością, i z pierwszeństwem przed wierzycielami osobistymi właściciela nieruchomości. W przypadku zastawu natomiast wierzyciel ma prawo dochodzenia zaspokojenia z rzeczy bez względu na to, czyją stała się własnością, i z pierwszeństwem przed wierzycielami osobistymi właściciela rzeczy, z wyjątkiem tych, którym z mocy prawa przysługuje pierwszeństwo szczególne (art. 306 § 1 KC).

Źródłem powstania hipoteki i zastawu w prawie cywilnym jest w zasadzie umowa pomiędzy wierzycielem i dłużnikiem. Prawo cywilne dopuszcza jednak możliwość powstawania hipoteki **przymusowej**. Stanowi ona szczególny rodzaj środka egzekucyjnego w szerokim jego znaczeniu. Zgodnie z art. 109 pkt 1 KWU, prawo do hipoteki przymusowej uzyskuje wierzyciel, którego wierzytelność stwierdzona jest tytułem wykonawczym, określonym w przepisach o postępowaniu egzekucyjnym. Chodzi o tytuł wykonawczy określony zarówno w przepisach Kodeksu postępowania cywilnego, jak i w przepisach ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji. Hipotekę przymusową można także uzyskać na podstawie przepisów szczególnych. Hipoteka taka może m.in. zabezpieczać zobowiązanie podatkowe. Zgodnie z art. 110 KWU, hipotekę przymusową można uzyskać także na podstawie postanowienia sądu, postanowienia prokuratora, na mocy przepisów szczególnych na podstawie decyzji administracyjnej, chociażby decyzja nie była ostateczna, albo zarządzenia zabezpieczenia dokonanego na podstawie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji. Do tych przepisów szczególnych zalicza się m.in. przepisy Ordynacji podatkowej, które zezwalają na powstanie hipoteki przymusowej już w momencie doręczenia decyzji podatkowej, a więc przed jej uprawomocnieniem się.

Przedmiot hipoteki przymusowej, według obowiązujących przepisów, może być podzielony na dwie zasadnicze grupy. Do pierwszej zaliczyć należy prawa związane z nieruchomością, do drugiej zaś pozostałe prawa enumeratywnie wymienione przez prawodawcę, w szczególności dotyczące: nieruchomości, użytkowania wieczystego wraz z budynkami i urządzeniami na użytkowanym gruncie stanowiącym własność użytkownika wieczystego lub udział w tym prawie, spółdzielczego własnościowe-

go prawa do lokalu lub udziału w tym prawie, wierzytelności zabezpieczonej hipoteką. Należy przyjąć, iż został tu określony zamknięty katalog przedmiotowy hipoteki. Nie można zatem rozszerzać przedmiotu hipoteki przymusowej zabezpieczającej zobowiązania podatkowe Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego poza te przypadki, które zostały *expressis verbis* ustalone przez prawo.

Zakres przedmiotowy hipoteki przymusowej zabezpieczającej zobowiązania podatkowe pokrywa się w zasadzie z zakresem określonym w art. 65 KWU, z tym jednak, iż prawo podatkowe przewiduje dodatkowo rozszerzenie zakresu przedmiotowego hipoteki. Rozszerzenie tego zakresu wynika z innych rozwiązań funkcjonujących w prawie podatkowym, mających na celu albo szczególne zabezpieczenie wierzytelności publicznoprawnych – hipoteka przymusowa na nieruchomości stanowiącej współwłasność podatnika i jego małżonka, albo też wynikających z określonych rozwiązań funkcjonujących w szczegółowym prawie podatkowym – hipoteka przymusowa na nieruchomości stanowiącej współwłasność łączną wspólnika spółki cywilnej lub część ułamkową nieruchomości stanowiącej udział wspólników spółki cywilnej. W pierwszym przypadku hipoteka przymusowa stanowi swego rodzaju konsekwencję zakresu odpowiedzialności majątkowej podatnika obejmującego nie tylko jego majątek odrębny, lecz także majątek wspólny z małżonkiem. W szczególności objęcie hipoteką współwłasności łącznej podatnika i jego małżonka oznacza możliwość jej ustanowienia na nieruchomości wchodzącej w skład małżeńskiej współwłasności majątkowej, pomimo że tytuł egzekucyjny nie jest zaopatrzony w klauzulę wykonalności przeciwko małżonkowi podatnika**.**

368 Hipoteka przymusowa powstaje przez **dokonanie wpisu do księgi wieczystej**. Obecnie funkcjonuje w prawie podatkowym wyłącznie **hipoteka jawna**, tj. wpisana do księgi wieczystej (zbioru dokumentów). Ma to istotny wpływ na rozwój rynku nieruchomości. W okresie, gdy Ordynacja przewidywała możliwości występowania – przy zabezpieczaniu należności podatkowych – hipoteki niejawnej, istniało znaczne ryzyko kredytodawców i pożyczkodawców oraz nabywców nieruchomości i praw majątkowych związane z istniejącą, lecz niewpisaną do księgi wieczystej hipoteką.

Wpis hipoteki przymusowej możliwy jest na podstawie decyzji podatkowej. Decyzja podatkowa w swej treści przesądza także o wartości zabezpieczenia – wysokości sumy stanowiącej przedmiot zabezpieczenia hipoteką przymusową.

Podstawą wpisu hipoteki przymusowej do księgi wieczystej nie zawsze musi być decyzja podatkowa. Może nią być bowiem także **tytuł wykonawczy lub zarządzenie zabezpieczenia**, wystawione na podstawie prze-

pisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji. Zgodnie z treścią art. 155a EgzAdmU, organ egzekucyjny dokonuje zabezpieczenia należności pieniężnych na wniosek wierzyciela, na podstawie wydanego przez niego zarządzenia zabezpieczenia. Po wydaniu zarządzenia zabezpieczenia organ egzekucyjny dokonuje zabezpieczenia należności pieniężnych przez obciążenie nieruchomości zobowiązanego **hipoteką przymusową**.

Wniosek o wpis hipoteki przymusowej do księgi wieczystej składa wierzyciel podatkowy (organ podatkowy) do sądu rejonowego. Sądem właściwym do rozpatrzenia tego wniosku jest sąd prowadzący księgi wieczyste dla obciążonej nieruchomości. Bada on zasadność tego wniosku w postępowaniu nieprocesowym, przy czym przedmiotem postępowania jest tylko sama treść wniosku oraz treść i forma dołączonych do niego dokumentów w konfrontacji z treścią księgi wieczystej (art. 626^8 KPC).

369 Wpisu hipoteki przymusowej do księgi wieczystej dokonuje właściwy sąd rejonowy (w przypadku hipoteki morskiej właściwa izba morska). Ma on dość złożony charakter. Zgodnie z zasadami funkcjonowania hipoteki przymusowej w prawie cywilnym, sam wpis ma jedynie deklaratoryjny charakter, gdyż hipoteka ta istnieje (niezależnie od wpisu) na mocy zdarzeń, z którymi prawo wiąże jej powstanie. Na gruncie przepisów obu Ordynacji należy jednak przyjąć, że wniosek organu podatkowego o wpis hipoteki ma **konstytutywny** dla jej istnienia charakter.

W przypadku, gdy nieruchomość nie ma księgi wieczystej, organ podatkowy może wystąpić o jej założenie. Natomiast gdy przedmiot hipoteki przymusowej nie posiada księgi wieczystej, zabezpieczenie dokonywane jest w drodze wpisu do **zbioru dokumentów**.

370 Zabezpieczeniu wykonania zobowiązań podatkowych służą także rozwiązania prawne, zgodnie z którymi, w toku postępowania podatkowego lub kontroli podatkowej albo celno-skarbowej, organ podatkowy wzywa stronę postępowania podatkowego lub kontrolowanego do złożenia **oświadczenia o nieruchomościach oraz prawach majątkowych**, które mogą być przedmiotem hipoteki przymusowej lub też oświadczenia o rzeczach ruchomych oraz zbywalnych prawach majątkowych, które mogą być przedmiotem zastawu skarbowego. Strona lub kontrolowany mogą odmówić złożenia oświadczenia. Jeżeli jednak oświadczenie takie zostanie złożone, składa się je pod rygorem odpowiedzialności karnej za fałszywe zeznania, przewidzianej w przepisach art. 233 § 1 i 6 KK, przy czym warunkiem odpowiedzialności jest uprzedzenie o niej przed odebraniem przez organ podatkowy takiego oświadczenia.

Przedstawione oświadczenia składane są wyłącznie w tych przypadkach, gdy zachodzą przesłanki prawne dokonania zabezpieczenia, a więc

istnieje uzasadniona obawa, że zobowiązanie podatkowe nie zostanie wykonane. Zakres przedmiotowy wyjawienia dotyczy jedynie informacji niezbędnych dla ustanowienia hipoteki przymusowej lub zastawu, w sytuacji gdy organ podatkowy nie dysponuje danymi potrzebnymi do tego celu.

371 Wykonanie zobowiązania podatkowego może być także zabezpieczone w drodze wykorzystania instytucji prawnej zastawu. Występuje ona w prawie podatkowym w formie specjalnej jako **zastaw skarbowy**. Przedmiotem zastawu funkcjonującego w polskim porządku prawnym są rzeczy ruchome lub prawa zbywalne. Tak też jest w przypadku zastawu skarbowego, który obejmuje swym zakresem **rzeczy ruchome oraz zbywalne prawa majątkowe**.

Przedmiotem zastawu skarbowego są **wszystkie** rzeczy ruchome oraz zbywalne prawa majątkowe stanowiące własność podatnika lub współwłasność łączną podatnika i jego małżonka, pod warunkiem iż wartość poszczególnych rzeczy lub praw wynosi w dniu ustanowienia zastawu co najmniej 15 000 zł, według Ordynacji z 2018 r. (12 400 zł w 2017 r.). Analizowane przepisy przewidują jednak jeszcze jedno zastrzeżenie co do objęcia zastawem skarbowym rzeczy lub praw majątkowych. Wyklucza się możliwość ustanowienia tego zastawu na rzeczach lub prawach majątkowych niepodlegających egzekucji oraz mogących być przedmiotem hipoteki.

Ze swej istoty zastawem nie mogą natomiast być objęte prawa niezbywalne, to jest takie, które nie mogą być przeniesione na inne osoby (np. niemajątkowe prawo autorskie, roszczenie o przeniesienie własności). Innymi słowy, są to prawa nierozerwalnie związane z określonym podmiotem, co powoduje, iż nie mogą być przeniesione na inny podmiot.

W stosunku prawnym zastawu skarbowego zastawcą może być zarówno podmiot, który w sposób nieograniczony odpowiada za zobowiązanie podatkowe – podatnik, płatnik i inkasent, jak i następcy prawni oraz osoby trzecie odpowiedzialne za zobowiązania podatkowe. Drugą stroną stosunku prawnego zastawu skarbowego jest Skarb Państwa lub jednostka samorządu terytorialnego, reprezentowane przez właściwe organy podatkowe, będące zastawnikami w tym stosunku.

372 Zastaw skarbowy powstaje w momencie dokonania wpisu do rejestru zastawów skarbowych. Wpis ten ma charakter konstytutywny. Wcześniej jednak powinna być wydana i doręczona decyzja podatkowa (decyzja wymiarowa), stanowiąca podstawę dla dokonania wpisu. Dotyczy to także złożenia deklaracji podatkowej i niewykonania uwidocznionego w niej zobowiązania podatkowego.

Prawne przesłanki powstania zastawu skarbowego rzutują w istotnym stopniu na jego charakter, zwłaszcza zaś wskazują jego odmienności w sto-

sunku do zastawu unormowanego w Kodeksie cywilnym. Zastaw skarbowy powstaje bez zgody zastawcy, co powoduje, iż jego istota prawna zbliżona jest do zastawu ustawowego, chociaż nie powstaje on z samego prawa, gdyż konstytutywnymi przesłankami jego powstania jest **decyzja podatkowa** (złożenie deklaracji podatkowej i niewpłacenia podatku z niej wynikającego) i **wpis do rejestru**. Ten ostatni element konstrukcyjny zastawu skarbowego powoduje, iż przypomina on zastaw rejestrowy. Podobieństwo pomiędzy tymi zastawami wyraża się także w tym, iż rzecz będąca przedmiotem zastawu nie znajduje się w posiadaniu zastawnika, lecz w dalszym ciągu posiada ją zastawca. Trudno sobie zresztą wyobrazić, aby – choćby ze względów technicznych i organizacyjnych – rzecz zastawiona mogła być w posiadaniu organu podatkowego, jako zastawnika reprezentującego w stosunku prawnym zastawu Skarb Państwa lub jednostkę samorządu terytorialnego.

Zastaw skarbowy – zgodnie z ogólnymi zasadami funkcjonowania zastawu – jest skuteczny wobec każdorazowego właściciela przedmiotu zastawu i ma pierwszeństwo przed jego wierzycielami osobistymi. Jest to ograniczone prawo rzeczowe o charakterze bezwzględnym, co oznacza, że Skarb Państwa (jednostka samorządu terytorialnego) może zaspokoić się z przedmiotu zastawu bez względu na zmianę właściciela obciążonej rzeczy lub uprawnionego z tytułu istniejącego prawa i przed wierzycielami osobistymi zastawcy.

W praktyce funkcjonowania instytucji zastawu może dojść do sytuacji, gdy określona rzecz lub prawo zostają obciążone kilkoma zastawami, co prowadzi do ich kolizji. Dla rozwiązania tej kolizji przepisy prawa ustalają określoną hierarchię między prawami obciążającymi ten sam przedmiot, wyrażającą się w tym, iż prawo mające pierwszeństwo może być wykonywane tak, jakby te inne prawa nie istniały.

Obowiązujące przepisy podatkowe przyjmują ogólną zasadę, zgodnie z którą zastaw skarbowy wpisany wcześniej ma pierwszeństwo przed zastawem skarbowym wpisanym później. Dotyczy to także sytuacji, gdy rzecz ruchoma lub zbywalne prawo majątkowe zostały obciążone zastawem ujawnionym w innym rejestrze prowadzonym na podstawie odrębnych ustaw Ustawodawca rozstrzyga kolizję zastawów uwidocznionych w różnych rejestrach, zgodnie z utrwaloną linią w orzecznictwie podatkowym. Przyjęto w nim bowiem, że w przypadku gdy rzecz ruchoma lub prawa majątkowe zostały ujawnione w **innym rejestrze** prowadzonym na podstawie odrębnych ustaw (np. ustawy z 6.12.1996 r. o zastawie rejestrowym i rejestrze zastawów), zastaw wpisany wcześniej ma pierwszeństwo przed zastawem wpisanym później.

Dla powstania zastawu skarbowego **niezbędny jest wpis do rejestru zastawów skarbowych**. Organ prowadzący rejestr zastawów dokonuje ich wpisu na wniosek organu uprawnionego do występowania w imieniu Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego. Rejestry zastawów skarbowych są rejestrami publicznymi o charakterze przedmiotowym, ujawniającymi rzeczy i prawa majątkowe obciążone zastawem skarbowym. Rejestry te – podobnie jak rejestry zastawów rejestrowych – nie mają jedynie charakteru ewidencyjnego, lecz pociągają za sobą określone skutki w sferze prawa materialnego. Konieczność ujawnienia rzeczy lub praw w rejestrze związana jest z jedną z podstawowych zasad funkcjonowania zastawu w ogóle, jaką jest zasada jawności. W przypadku zastawu zwykłego na rzeczach jego jawność przejawia się przede wszystkim w wydaniu ich zastawnikowi. Inaczej jest natomiast w tych sytuacjach, gdy obciążenie przedmiotu zastawu nie powoduje wydania rzeczy zastawnikowi, lecz pozostaje ona we władaniu zastawcy. Ma to miejsce w przypadku zastawu rejestrowego i zastawu skarbowego. Z tego też względu niezbędne jest – dla realizacji zasady jawności – uwidocznienie zastawu w rejestrze publicznym oraz opisanie aktualnego stanu prawnego rzeczy i praw nim objętych, w tym przypadku uwidocznienie i opisanie ich w rejestrze zastawów skarbowych.

Rejestr zastawów skarbowych prowadzony jest w systemie teleinformatycznym przez organ wyznaczony przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej. Jest on równocześnie administratorem danych wpisanych do rejestru.

Przypadki wygaśnięcia zastawu skarbowego są klasyczne dla wygaśnięcia zastawu w ogóle. Wygasa on zatem z dniem **wygaśnięcia** zobowiązania podatkowego, jako wierzytelności zabezpieczonej, gdyż zastaw jako prawo akcesoryjne nie może istnieć bez tej wierzytelności. Jego wygaśnięcie następuje także, co jest oczywiste, w przypadku **wykreślenia** wpisu w rejestrze zastawów, stanowiącego konstytutywny element konstrukcji prawnej tego zastawu. Wygaśnięcie zastawu następuje wreszcie poprzez egzekucyjną sprzedaż przedmiotu zastawu, lub też gdy zostało to dokonane w postępowaniu upadłościowym, a więc nastąpiło zaspokojenie wierzyciela podatkowego. Wygaśnięcie następuje z mocy prawa albo w dzień sprzedaży przedmiotu zastawu, albo też wykreślenia z rejestru zastawów.

Jedną z form wygaśnięcia zastawu skarbowego jest, zgodnie z treścią obu Ordynacji, jego **wykreślenie** z rejestru zastawów skarbowych. Dotyczy to sytuacji gdy rzecz lub prawo obciążone zastawem nie były własnością zastawcy – podatnika, płatnika, inkasenta, następcy prawnego lub osoby odpowiedzialnej za zobowiązania podatkowe, jako podmiotów zo-

bowiązanych w prawie podatkowym. Ma to także miejsce w przypadku, gdy w dniu powstania zastawu zastawcy nie przysługiwało prawo własności obciążonej zastawem rzeczy lub zbywalnego prawa majątkowego. Wykreślenie z rejestru zastawów może także nastąpić, na wniosek organu uprawnionego do występowania w imieniu Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego o jego ustanowienie.

Istotną przesłanką właściwego funkcjonowania rejestru publicznego, jakim jest rejestr zastawów skarbowych, stanowi jego jawność służąca zapewnieniu pewności i bezpieczeństwa obrotu rzeczami i prawami obciążonymi zastawem skarbowym. Dla realizacji tej jawności przyjęto możliwość uzyskania, na wniosek zainteresowanego podmiotu, wypisu z rejestru zastawów wydawanego przez naczelnika urzędu skarbowego, do którego wpłynął taki wniosek. Wypis zawiera informacje o obciążeniu rzeczy lub prawa zastawem oraz wysokości tego obciążenia, albo też informację o braku wpisu zainteresowanego do rejestru zastawów. Wzgląd na bezpieczeństwo prawne obrotu powinien przemawiać za szerokim dostępem do tego rejestru, zważywszy że ujawnione są w nim ograniczone prawa rzeczowe skuteczne *erga omnes*, a więc osoby trzecie zainteresowane uzyskaniem własności lub innego rodzaju prawa do rzeczy powinny mieć nieograniczone możliwości badania ich obciążeń skarbowych.

Zastaw unormowany w przepisach obu Ordynacji można uznać za **373**
szczególną postać zastawu ustawowego. Przepisy te regulują bowiem zastaw skarbowy odmiennie niż klasyczny zastaw ustawowy, zwłaszcza gdy chodzi o jego przedmiot, sposób powstania i pierwszeństwo zaspokojenia, co wynika ze specyfiki zobowiązania podatkowego w stosunku do innych rodzajów zobowiązań zabezpieczanych zastawem ustawowym. Regulacja podatkowa zastawu skarbowego nie jest jednak pełna. Oznacza to, że do zastawu skarbowego, jako zastawu ustawowego, należy stosować przepisy Kodeksu cywilnego o zastawie na rzeczach ruchomych (art. 306–325), zważywszy, iż zgodnie z art. 326 KC przepisy rozdziału I „Zastaw na rzeczach ruchomych" stosuje się odpowiednio do zastawu, który powstaje z mocy ustawy. Można zatem przyjąć, iż przepisy obu Ordynacji regulujące zastaw skarbowy stanowią *lex specialis* w stosunku do przepisów Kodeksu cywilnego. Stosując przepisy Kodeksu, należy mieć pełną świadomość odmienności instytucji zastawu skarbowego nie tylko w stosunku do unormowanego w Kodeksie zastawu zwykłego, lecz także zastawu ustawowego.

Źródłem powstania zastawu skarbowego jest decyzja podatkowa (deklaracja podatkowa), co powoduje, iż nie powstaje on – jak to ma miejsce w przypadku zastawów kodeksowych – ani na podstawie umowy, ani też

z mocy prawa. Momentem powstania zastawu skarbowego jest bowiem wpis do rejestru zastawów skarbowych, a nie powstanie zobowiązania podatkowego czy też odpowiedzialności za zobowiązanie podatkowe, co jest charakterystyczne dla zastawów ustawowych, o których mowa w Kodeksie cywilnym, powstających z mocy prawa. Z drugiej jednak strony, podobnie jak w przypadku klasycznego zastawu ustawowego, właściciel rzeczy lub uprawniony do prawa majątkowego nie mają wpływu na obciążenie tej rzeczy lub prawa zastawem, ponieważ powstaje on bez ich zgody.

Warunek niezbędny dla powstania zastawu skarbowego – jego wpisu do rejestru – związany jest głównie z tym, że rzecz obciążona zastawem pozostaje we władaniu zastawcy, z czym wiąże się konieczność prowadzenia rejestru zastawów, dokonywania w nim wpisów oraz uwidaczniania zmian. Inaczej więc niż w klasycznym zastawie funkcjonującym w prawie cywilnym (poza oczywiście zastawem rejestrowym) rzecz zastawiona jest we władaniu zastawcy, służąc mu do realizacji jego działalności gospodarczej. Ma to podstawowe znaczenie w przypadku podatników, zważywszy iż pozbawienie ich rzeczy niezbędnych dla wykonywania działalności gospodarczej prowadziłoby nie tylko do ograniczenia jej efektów, lecz także w ostatecznym rezultacie wpływałoby na zmniejszenie wielkości podatków związanych z tą działalnością.

§ 7. Odpowiedzialność za zobowiązania podatkowe

I. Uwagi ogólne

374 W prawie cywilnym dług – jako element treści stosunku prawnego – wiązany jest z obowiązkiem świadczenia dłużnika, zaś odpowiedzialność łączona jest z samym **pokryciem** długu. Niezbędne jest zatem rozróżnienie w stosunku zobowiązaniowym **długu** oraz **odpowiedzialności**.

Na gruncie prawa podatkowego należy przyjąć – podobnie jak w przypadku prawa cywilnego – że dług i odpowiedzialność są odrębnymi kategoriami pojęciowymi. Dług ma charakter pierwotny – jest następstwem urzeczywistnienia przez określony podmiot podatkowoprawnego stanu faktycznego, podczas gdy odpowiedzialność ma charakter akcesoryjny, jest następstwem długu podatkowego i nigdy nie powstaje przed jego zaistnieniem.

Uprawnienia wierzyciela wynikające z odpowiedzialności odnoszą się do ogólnie określonych dóbr dłużnika (np. całego majątku) lub też dóbr konkretnych (np. przedmiotów majątkowych zabezpieczonych w postaci

hipoteki lub zastawu). Prawa wierzyciela łączone z instytucją odpowiedzialności mają na celu – najszerzej ujmując – stworzenie gwarancji zaspokojenia go z majątku dłużnika lub też – w określonych przypadkach – z majątku osoby trzeciej. Osoba trzecia odpowiedzialna za dług może nawet nie mieć obowiązku osobistego świadczenia wobec wierzyciela, a sama odpowiedzialność będzie w takim przypadku wyraźnie oddzielona od powinności świadczenia wynikającej ze stosunku zobowiązaniowego (np. odpowiedzialność właściciela nieruchomości lub rzeczy ruchomych w przypadku zabezpieczenia długu hipoteką lub zastawem).

Odpowiedzialność za długi występuje w dwóch zasadniczych postaciach – odpowiedzialności **osobistej** oraz odpowiedzialności **rzeczowej**. Pierwsza wynika z obowiązku świadczenia dłużnika i jest w zasadzie nieograniczona, tj. dotyczy całego majątku dłużnika (chociaż niekiedy może przybierać formę odpowiedzialności majątkowej ograniczonej, jak to ma miejsce w przypadku odpowiedzialności za długi spadkowe). Natomiast przy odpowiedzialności rzeczowej gwarancja zaspokojenia roszczeń wierzyciela łączona jest z oznaczonym przedmiotem majątkowym, na którym ustanowiono zastaw (rzecz ruchoma) lub hipotekę (nieruchomość). W przypadku tego rodzaju odpowiedzialności wierzyciel ma prawo bezpośredniego i skutecznego wobec wszystkich zaspokojenia się z przedmiotu objętego zastawem lub hipoteką, to jest niezależnie od tego, czyją jest on własnością.

375 Formę prawną odpowiedzialności za zobowiązania ukształtowaną w prawie cywilnym można w określonym zakresie odnieść również do odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe. Różnice pomiędzy stosunkami zobowiązaniowymi w obu gałęziach prawa wpływają jednak na istotne odmienności treści stosunków prawnych związanych z odpowiedzialnością za długi w prawie cywilnym i w prawie podatkowym. Są one mniej widoczne w przypadku odpowiedzialności rzeczowej, chociaż bez wątpienia należności podatkowe państwa (lub innego związku publicznoprawnego) mają – jak już pisano – charakter uprzywilejowany, tak gdy chodzi o możliwości ich zabezpieczenia w postaci hipoteki przymusowej i zastawu skarbowego, jak i samej egzekucji. Podstawowe znaczenie dla zabezpieczenia należności podatkowych ma jednak **odpowiedzialność osobista za długi podatkowe**.

II. Założenia odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe

376 Odpowiedzialność podatnika i podmiotów z nim zrównanych oraz odpowiedzialność osób trzecich stanowią dwie podstawowe formy **odpowie-**

działności osobistej za zobowiązania podatkowe. Pierwsza z nich wynika głównie z roli, jaka w stosunkach zobowiązaniowych przypisywana jest tym podmiotom przez przepisy prawa. Fakt „bycia" podatnikiem, płatnikiem lub inkasentem oznacza jednocześnie odpowiedzialność za wypełnianie obowiązków – materialnoprawnych i proceduralnych – jakie wynikają z przepisów prawa. Odpowiedzialność wiązana jest wówczas z niewypełnianiem lub nienależytym wypełnianiem tych obowiązków, a więc działaniami własnymi podatników, płatników i inkasentów. Podmioty te – biorąc udział w postępowaniu podatkowym – mają określony wpływ na kształtowanie się stosunków zobowiązaniowych i ich realizację (podatnik, płatnik) lub też tylko realizację (inkasent), jak też wreszcie są dłużnikami w tych stosunkach (podatnik). Podstawowe znaczenie ma tu odpowiedzialność **podatnika**, zważywszy, iż płatnik i inkasent odpowiadają jedynie na zasadach zbliżonych do odpowiedzialności podatnika, wynikających z obowiązków nałożonych przez prawo na te podmioty. W szczególności na treść oraz zakres odpowiedzialności płatnika i inkasenta wpływa stosunek zobowiązaniowy, w którym te podmioty uczestniczą, a sama odpowiedzialność stanowi korelat obowiązków płatnika i inkasenta, podobnie jak odpowiedzialność podatnika jest korelatem obciążającego go długu podatkowego. W tych przypadkach zatem, odpowiedzialność i dług oraz powinności płatnika i inkasenta należy rozpatrywać łącznie. Niekiedy jednak odpowiedzialność odrywa się od długu albo obowiązków osób nią obciążonych. Ma to miejsce w przypadku odpowiedzialności osób trzecich.

377 Odpowiedzialność podatkowa **osób trzecich** związana jest z realizacją stosunków zobowiązaniowych w prawie podatkowym. Wskazane przez prawo osoby trzecie – podlegające odpowiedzialności osobistej – nie są powiązane z samym zobowiązaniem podatkowym i w zasadzie nie mają one możliwości obrony swego interesu prawnego w czasie ustalania zobowiązaniowego stosunku prawego. Ich udział w postępowaniu podatkowym możliwy jest praktycznie dopiero, gdy zostanie wydana i doręczona decyzja organu podatkowego o odpowiedzialności. Wtedy powstają stosunki prawne pomiędzy osobami trzecimi a organem podatkowym, które jednak nie dotyczą ustalania zobowiązania podatkowego, lecz jego wykonywania.

378 Odpowiedzialność osób trzecich za długi w stosunkach zobowiązaniowych ukształtowanych na gruncie prawa cywilnego należy raczej do rzadkości i łączona jest zwykle nie tyle z odpowiedzialnością osobistą, co rzeczową. Szczególne uprzywilejowanie wierzytelności publicznoprawnych powoduje natomiast, że zabezpieczenie możliwości ich realizacji wiązane jest także w szerokim zakresie z obciążeniami majątkowymi podmiotów, na których nie ciążył obowiązek podatkowy lub obowiązek z dziedziny

procedury podatkowej. Obciążenia te mają w znacznej mierze charakter **samoistny**, oderwany od zobowiązania, gdyż nie są one (jak w przypadku podatnika, płatnika i inkasenta) pochodną obowiązków materialnoprawnych i proceduralnych tych podmiotów. Nakazuje to ustalenie **wyraźnych granic prawnych** odpowiedzialności osób trzecich za zobowiązania podatkowe, tak jak to ma miejsce w przypadku miarkowania opodatkowania podatkowoprawnym stanem faktycznym. Zaspokajanie roszczeń publicznoprawnych z majątku osób trzecich powoduje *de facto* zmianę rozkładu ciężarów podatkowych w stosunku do tego, co wynika z normatywnego kształtu stanu faktycznego ujętego w poszczególnych ustawach podatkowych. Może to mieć zatem miejsce **wyjątkowo**, gdy nie ma możliwości zaspokojenia roszczeń podatkowych państwa lub gminy z majątku podatnika.

379 Odpowiedzialność za zobowiązania podatkowe może się także wiązać z **następstwem prawnym**. Następstwo prawne, najszerzej ujmując, polega na przejściu z jednego podmiotu na drugi określonych praw i obowiązków. W przypadku prawa podatkowego mamy do czynienia z pochodnym nabyciem praw, kiedy to następca prawny nabywa prawa i obowiązki przysługujące jego poprzednikowi prawnemu. Jest to nabycie translatywne, gdyż dotyczy praw poprzednio już istniejących. Wreszcie w prawie podatkowym ma miejsce następstwo prawne pod tytułem ogólnym (sukcesja uniwersalna), kiedy to mocą jednego zdarzenia prawnego dochodzi do nabycia całego lub części majątku, a nabywca wchodzi zarówno w prawa, jak i w obowiązki swego poprzednika prawnego.

Sukcesja prawna w dziedzinie opodatkowania związana jest z przejmowaniem przez określone podmioty – będące następcami prawnymi innych podmiotów – praw i obowiązków w dziedzinie zobowiązań podatkowych. Następstwo prawne dotyczy głównie obowiązków podatnika (niekiedy płatnika i inkasenta) związanych z wykonywaniem zobowiązań podatkowych, kiedy to następca prawny wchodzi w więzi prawne swego poprzednika jako dłużnika podatkowego, z czym wiąże się odpowiedzialność za zobowiązania podatkowe tego dłużnika. Niekiedy jednak sukcesja w prawie podatkowym daje możliwości kształtowania przez następcę prawnego treści stosunku zobowiązaniowego poprzednika prawnego poprzez wykorzystywanie jego uprawnień do odwoływania się od decyzji organu podatkowego lub też skierowania sprawy podatkowej na drogę postępowania sądowego. Biorąc pod uwagę wskazane elementy następstwa prawnego można przyjąć, że wynikająca z niego odpowiedzialność za zobowiązania podatkowe ma charakter pośredni pomiędzy z jednej strony odpowiedzialnością podatnika, płatnika i inkasenta – podmiotów mających wpływ na ukształtowanie i realizację zobowiązań podatkowych – a odpowiedzial-

nością osób trzecich związaną w zasadzie tylko z samym wykonywaniem zobowiązań podatkowych.

380 Odpowiedzialność za zobowiązania podatkowe związana jest z problematyką **odpowiedzialności solidarnej**. Według Ordynacji podatkowej z 1997 r., do odpowiedzialności solidarnej za zobowiązania podatkowe stosuje się przepisy Kodeksu cywilnego dla zobowiązań cywilnoprawnych.

Nieco inaczej – bardziej precyzyjniej i jednoznacznie – zagadnienie to zostało uregulowane w Ordynacji z 2018 r. Solidarna odpowiedzialność ma bowiem miejsce, według jej przepisów, gdy tak stanowi ustawa podatkowa. Nie oznacza to jednak, że wyklucza się tu możliwość stosowania przepisów KC. Może to mieć jednak miejsce dopiero wówczas, gdy określone zagadnienia odpowiedzialności solidarnej nie zostały uregulowane w prawie podatkowym. Należy zatem przyjąć, że przepisy Ordynacji podatkowej (i innych ustaw podatkowych) dotyczące odpowiedzialności solidarnej w swej regulacji pozostają w stosunku do przepisów KC w relacji *lex generali* – przepisy KC i *lex speciali* – przepisy ustaw podatkowych. Oznacza to, że przepisy podatkowe mają pierwszeństwo stosowania przed przepisami kodeksowymi, co jest ważne zwłaszcza w przypadku ewentualnej kolizji norm prawnych.

381 W prawie cywilnym odróżnia się dług od odpowiedzialności, wiążąc ją dość jednoznacznie z wykonywaniem zobowiązania, a nie z samym długiem. Odnosi się ona zatem nie tyle do obowiązku świadczenia, lecz do pokrycia długu.

W najszerszym ujęciu można przyjąć, że w przypadku zobowiązań solidarnych całość świadczenia należna jest każdemu z wierzycieli od każdego dłużnika. Zgodnie z treścią art. 366 § 1 KC, kilku dłużników może być zobowiązanych w ten sposób, że wierzyciel ma prawo żądać całości lub części świadczenia od wszystkich dłużników łącznie, od kilku z nich lub od każdego z osobna, a zaspokojenie wierzyciela przez któregokolwiek z dłużników zwalnia pozostałych (solidarność dłużników).

Zobowiązanie jest solidarne, jeżeli wynika z ustawy lub czynności prawnej (art. 369 KC). W przypadku prawa podatkowego zobowiązanie tego rodzaju może oczywiście wynikać tylko z ustawy. W prawie cywilnym występuje także solidarność wierzycieli (art. 367 KC), która jednak nie ma miejsca w prawie podatkowym.

Zgodnie z przepisami Kodeksu cywilnego, zwolnienie z długu lub zrzeczenie się solidarności przez wierzyciela względem jednego z dłużników solidarnych nie ma skutku względem współdłużników (art. 373 KC), podobnie jak przerwanie lub zawieszenie biegu przedawnienia w stosunku do jednego z dłużników solidarnych nie ma skutku wobec pozostałych

(art. 372 KC). Należy przyjąć, że zasady te powinny być także stosowane w prawie podatkowym. Oznacza to, że wydanie decyzji o umorzeniu zaległości podatkowej jednemu z dłużników nie powoduje umorzenia zobowiązania w stosunku do współdłużnika, a także, iż przerwanie lub zawieszenie biegu przedawnienia wobec jednego z solidarnych dłużników podatkowych nie ma skutków wobec pozostałych.

382 W polskim prawie podatkowym **zobowiązanie solidarne** w rozumieniu Kodeksu cywilnego występuje w tych przypadkach, gdy ustawa podatkowa nakłada **obowiązek podatkowy na co najmniej dwa podmioty**. Ma to w szczególności miejsce w podatku od czynności cywilnoprawnych w sytuacji, gdy obowiązkowi podatkowemu podlegają strony czynności cywilnoprawnych, a także niekiedy w podatku rolnym, leśnym i w podatku od nieruchomości. W tych przypadkach do zobowiązań podatkowych należy w zasadzie odnosić generalnie reguły zobowiązań solidarnych ukształtowanych na gruncie KC.

III. Odpowiedzialność podatnika, płatnika i inkasenta za zobowiązania podatkowe

1. Odpowiedzialność podatnika

383 Podatnik – według obowiązujących przepisów – odpowiada **całym swoim majątkiem** za wynikające z zobowiązań podatkowych podatki, a więc jako dłużnik w zobowiązaniowym stosunku prawnym odpowiada on za pokrycie długu podatkowego. Odpowiedzialność ta zbliżona jest do odpowiedzialności dłużnika w prawie cywilnym. W prawie tym jednak dług zwykle zależny jest od woli dłużnika, natomiast w zasadzie odpowiedzialność od tej woli nie zależy, podczas gdy w prawie podatkowym zarówno dług, jak i odpowiedzialność są w jednakowym stopniu **niezależne od woli podatnika**. Ustalenie, że dany podmiot podlega obowiązkowi podatkowemu oznacza równocześnie, że jest on – w razie przekształcenia tego obowiązku w zobowiązanie – odpowiedzialny za dług podatkowy wynikający z treści stosunku zobowiązaniowego. Wierzyciel podatkowy, tak jak w przypadku innych stosunków zobowiązaniowych, ma prawo do pokrycia długu w formie przymusowej jego realizacji. Gwarancję spełnienia świadczenia podatnika stanowi ogół aktywów składających się na jego majątek teraźniejszy i przyszły. Odpowiedzialność podatnika za zobowiązania jest bowiem **nieograniczona**, a więc obejmuje cały jego majątek. Przybiera ona specyficzny charakter w przypadku osób pozostających w związku małżeńskim, co wiąże się z instytucją wspólności majątkowej małżonków.

384 Kodeks cywilny przyjmuje zasadę **wspólności majątkowej małżonków**. Według art. 31 KRO, z chwilą zawarcia małżeństwa powstaje między małżonkami – **z mocy ustawy –** wspólność majątkowa obejmująca przedmioty majątkowe nabyte w czasie trwania wspólności ustawowej przez oboje małżonków lub jednego z nich (majątek wspólny). Przedmioty majątkowe nieobjęte wspólnością majątkową należą do majątku osobistego każdego z małżonków.

385 Odpowiedzialność za wynikające z zobowiązań podatkowych podatki osób pozostających w związku małżeńskim – zgodnie z obowiązującym prawem – obejmuje **cały majątek osobisty (majątek odrębny) podatnika oraz majątek wspólny podatnika i jego małżonka**. W sytuacji gdy zawarto umowę o ograniczeniu lub wyłączeniu ustawowej wspólności majątkowej albo uprawomocniło się orzeczenie sądu o zniesieniu ustawowej wspólności majątkowej, ich skutki prawne nie odnoszą się do zobowiązań podatkowych powstałych przed dniem wyłączenia wspólności, jej ograniczenia lub uprawomocnienia się orzeczenia.

Skutki prawne ustania wspólności majątkowej w przypadku ubezwłasnowolnienia małżonka oraz uprawomocnienia się orzeczenia sądu o separacji, także nie odnoszą się do zobowiązań podatkowych powstałych przed tymi zdarzeniami.

Odpowiedzialność podatnika za zobowiązania podatkowe doznaje ograniczenia, gdy zostanie – w zakresie przewidzianym przez prawo – przeniesiona na płatnika albo też obciąża inkasenta.

2. Odpowiedzialność płatnika i inkasenta

386 **Płatnik odpowiada całym swoim majątkiem** za niepobranie podatku, a także za niewpłacenie pobranych podatków. Odpowiedzialność ta łączona jest zatem wyraźnie z wypełnianiem przez płatnika obowiązków nałożonych na niego przez prawo. Odpowiedzialność płatnika jest niezależna od odpowiedzialności podatnika. Można zatem podzielić stanowisko prezentowane w orzecznictwie, że prawo podatkowe nie przewiduje odpowiedzialności solidarnej podatnika i płatnika, gdyż każdy z tych podmiotów ponosi samodzielnie odpowiedzialność za niewykonanie ciążących na nich obowiązków podatkowych (wyr. NSA z 5.3.1987 r., III SA 876/86, ONSA 1987, Nr 2, poz. 52). W szczególności, jak przyjęto w innym wyroku, warunkiem uznania, że niepobranie podatku obciąża płatnika, jest uprzednie wykluczenie winy podatnika (wyr. z 14.3.1995 r., SA/Wr 2229/94, MoPod 1995, Nr 11, s. 338).

Obowiązki płatnika wynikają z przyjęcia przez prawodawcę techniki postępowania podatkowego opartej na poborze podatku „u źródła". Zgod-

nie z powszechnie przyjętymi poglądami, technika tego rodzaju powinna być stosowana jedynie, gdy podmiot, któremu wyznaczono rolę płatnika, ma realne możliwości jej wypełnienia. Podatnik nie ma żadnego wpływu na wybór przez ustawodawcę określonych podmiotów jako płatników, a zatem nie może on odpowiadać za nienależyte wypełnianie obowiązków proceduralnych przez podmioty, które zostały zobowiązane do obliczania i poboru podatków, chyba że własnymi działaniami przyczynił się do tego. Powinno to być jedyne kryterium ograniczające odpowiedzialność płatnika za zobowiązania podatkowe. Tak też przyjęto w obu Ordynacjach, według których, w razie niedopełnienia przez płatnika nałożonych na niego obowiązków, organ podatkowy wydaje decyzję o odpowiedzialności płatnika, w której określa wysokość niepobranego lub pobranego, a niewpłaconego podatku.

387 W przypadku gdy płatnik nie wykonał ciążących na nim obowiązków, a więc nie pobrał podatku lub pobrał go w mniejszej, niż należało wysokości, świadczenie podatkowe – zgodnie z decyzją organu podatkowego o jego odpowiedzialności – będzie go obciążało. Może tu zatem mieć miejsce bezpodstawne wzbogacenie podatnika, zważywszy iż świadczenie publicznoprawne nie obciąża jego majątku – zgodnie z nałożonym na niego obowiązkiem podatkowym, lecz obciąża majątek płatnika. W przypadku więc, gdy podatnik odmówi zwrotu należności podatkowej wpłaconej przez płatnika, może on wytoczyć powództwo cywilne w trybie art. 405 KC. Zgodnie z jego treścią, kto bez podstawy prawnej uzyskał korzyść majątkową kosztem innej osoby, obowiązany jest do zwrotu jej wartości. W orzecznictwie przyjmuje się, iż źródłem bezpodstawnego wzbogacenia mogą być różnorodne zdarzenia, zaś odpowiedzialność z tego tytułu obciąża wzbogaconego niezależnie od tego, w wyniku jakiego zdarzenia uzyskał korzyść majątkową (wyr. SN z 23.11.1998 r., II CKN 58/98, niepubl.), a więc także niezależnie od woli wzbogaconego. Stanowisko to ma także uzasadnienie na gruncie prawa podatkowego, zważywszy, iż w stosunkach majątkowych pomiędzy płatnikiem i podatnikiem obciążenie należnością podatkową płatnika zamiast podatnika, powoduje, że podatnik uzyskał korzyść majątkową kosztem płatnika bez podstawy prawnej, biorąc pod uwagę, iż decyzja o odpowiedzialności płatnika reguluje stosunek prawny płatnika z organem podatkowym, a nie między podatnikiem a płatnikiem.

388 **Inkasent** odpowiada całym swoim majątkiem za pobrane a niewpłacone podatki. W obu przypadkach – pobrania i niewpłacenia podatku – wina za te działania spoczywa **wyłącznie** na płatniku i inkasencie. Podatnik bowiem w momencie pobrania podatku zrealizował (zapłacił) dług podatko-

wy, zaś ryzyko związane z wpłaceniem środków pieniężnych na rachunek wierzyciela nie może w żadnym przypadku obciążać dłużnika, skoro należność podatkowa została pobrana przez podmiot wyznaczony do tego przez prawo. Dlatego też przepisy obu Ordynacji podatkowej regulujące odpowiedzialność płatnika i inkasenta z tytułu wpłaty podatku nie wiążą jej w jakiejkolwiek formie z winą podatnika, która tu praktycznie nie może mieć miejsca.

IV. Odpowiedzialność następcy prawnego za zobowiązania podatkowe

389 Sukcesja prawna w dziedzinie opodatkowania związana jest także z odpowiedzialnością następców prawnych podatnika za jego zobowiązania podatkowe. Ma to miejsce przy przejmowaniu podatkowych praw i obowiązków w przypadku przekształcenia i łączenia osób prawnych oraz przejęcia majątku osoby prawnej przez inną osobę prawną, a także komercjalizacji i prywatyzacji przedsiębiorstw państwowych, jak również przejmowaniu przez spadkobierców przewidzianych w prawie podatkowym majątkowych praw i obowiązków spadkodawcy, a niekiedy także jego praw niemajątkowych.

Przepisy obu Ordynacji podatkowych regulujące prawa i obowiązki następców prawnych stanowią *lex generalis* wobec unormowania tej problematyki w ustawach zawierających konstrukcje poszczególnych podatków, które należy uznać za *lex specialis*. Można zatem przyjąć, że pełna analiza tej problematyki wymaga niejednokrotnie kompleksowej wykładni przepisów zaliczanych do ogólnego i szczegółowego prawa podatkowego, połączonej często z określonymi wnioskowaniami prawniczymi, zaś przepisy Ordynacji stosuje się do następstwa prawnego w prawie podatkowym jedynie w takim zakresie, w jakim nie zostało ono unormowane w szczegółowym prawie podatkowym.

390 Osoba prawna zawiązana (powstała) w wyniku **łączenia** się osób prawnych, osobowych spółek handlowych oraz osobowych i kapitałowych spółek handlowych wstępuje – według obu Ordynacji – we wszelkie przewidziane w przepisach prawa podatkowego prawa i obowiązki każdej z łączących się osób lub spółek. Dotyczy to również osoby prawnej łączącej się przez przejęcie innej osoby prawnej (osób prawnych) lub osobowej spółki handlowej (osobowych spółek handlowych). Ponadto osoba prawna zawiązana (powstała) w wyniku **przekształcenia** innej osoby prawnej lub przekształcenia spółki niemającej osobowości prawnej, wstępuje we wszelkie przewidziane w przepisach prawa podatkowego prawa i obo-

wiązki przekształconej osoby lub spółki. Dotyczy to także w szczególności, spółki niemającej osobowości, osobowej spółki handlowej zawiązanej w wyniku przekształcenia innej spółki niemającej osobowości prawnej, banku utworzonego przez wniesienie wkładu niepieniężnego w postaci składników majątkowych oddziału instytucji kredytowej, stanowiących przedsiębiorstwo lub jego zorganizowaną część. Bank taki wstępuje we wszelkie prawa i obowiązki podatkowe instytucji kredytowej związane z działalnością tego oddziału.

Przedstawione zasady następstwa prawnego stosuje się także w przypadku łączenia się i przekształcenia samorządowych zakładów budżetowych oraz podziału osób prawnych. Ponadto, zasady następstwa prawnego unormowane w obu Ordynacjach odnoszą się także do praw i obowiązków wynikających z decyzji wydanych na podstawie przepisów prawa podatkowego.

Skutki prawnopodatkowe następstwa prawnego w spółkach kapitałowych i osobowych związane są z cywilnoprawną regulacją całokształtu zagadnień dotyczących tych spółek. Zgodnie z art. 1 i 2 KSH reguluje on zagadnienia tworzenia, organizacji i funkcjonowania, a także rozwiązywania, łączenia, podziału i przekształcania wszystkich sześciu typów **spółek handlowych – spółki jawnej, spółki partnerskiej, spółki komandytowej, spółki komandytowo-akcyjnej, spółki z ograniczoną odpowiedzialnością oraz spółki akcyjnej**. W zakresie nieunormowanym w Kodeksie spółek handlowych stosuje się przepisy Kodeksu cywilnego.

W Kodeksie spółek handlowych problematyka „restrukturyzacji" spółek została całościowo uregulowana w Tytule IV „Łączenie, podział i przekształcanie spółek" (art. 491–584[13]). Całościowe unormowanie problematyki spółek w jednym akcie prawnym jest dominującą tendencją we współczesnym prawie spółek.

Przepisy Kodeksu określają dwa sposoby połączenia spółek – łączenie się przez przejęcie (inkorporacja) oraz łączenie się przez zawiązanie nowej spółki (fuzja). Łączenie się przez przejęcie polega na przeniesieniu całego majątku spółki przejmowanej na spółkę przejmującą (art. 492 § 1 pkt 1 KSH), natomiast łączenie się przez zawiązanie nowej spółki polega na zawiązaniu nowej spółki kapitałowej, na którą przechodzi cały majątek łączących się spółek (art. 492 § 1 pkt 2 KSH). Spółka przejmująca albo spółka nowo zawiązana – zgodnie z art. 494 § 1 KSH – wstępuje z dniem połączenia we wszystkie prawa i obowiązki spółki przejmowanej albo spółek łączących się przez zawiązanie nowej spółki.

Poza przedstawionymi przekształceniami unormowanymi w Kodeksie spółek handlowych, sukcesja podatkowa obejmuje swym zakresem podmiotowym również inne przekształcenia. Chodzi w szczególności o łącze-

nie się osób prawnych na podstawie przepisów art. 43–48 PrBank, przepisów art. 18 ustawy z 25.9.1981 r. o przedsiębiorstwach państwowych czy też przepisów ustawy z 16.9.1982 r. – Prawo spółdzielcze.

391 Zgodnie z unormowaniami obu Ordynacji, **spadkobiercy** przejmują przewidziane w przepisach prawa podatkowego majątkowe **prawa i obowiązki** spadkodawcy, a gdy na podstawie przepisów prawa podatkowego spadkodawcy przysługiwały **prawa niemajątkowe**, związane z prowadzoną działalnością gospodarczą, przechodzą one na spadkobierców, pod warunkiem jej prowadzenia na ich rachunek. Praw niemajątkowych nie przejmują zatem spadkobiercy niekontynuujący działalności gospodarczej spadkodawcy oraz spadkobiercy spadkodawcy nieprowadzącego działalności gospodarczej.

Odpowiedzialność spadkobierców za zobowiązania podatkowe oparta jest na przepisach Kodeksu cywilnego o przyjęciu i odrzuceniu spadku oraz o odpowiedzialności za długi spadkowe. Rozciąga się ona także w szczególności, na podatki pobrane, lecz niewpłacone przez spadkodawcę będącego płatnikiem lub inkasentem, odsetki za zwłokę od zaległości podatkowych spadkodawcy, opłatę prolongacyjną, koszty postępowania egzekucyjnego i podatkowego.

Unormowane w Ordynacji podatkowej zasady odpowiedzialności spadkobierców za zobowiązania podatkowe – oparte na przepisach Kodeksu cywilnego – stanowią dość rzadki przypadek pełnego respektowania w prawie podatkowym instytucji prawa cywilnego. Zachodzi bowiem niejednokrotnie konieczność modyfikacji w prawie podatkowym rozwiązań cywilnoprawnych ze względu na cele, jakie ma realizować to prawo. Niekiedy jednak jest ona zbyt daleko idąca, prowadząc do ograniczenia w funkcjonowaniu instytucji cywilnoprawnych.

Odpowiedzialność spadkobierców za zobowiązania podatkowe kształtowana jest przez **konstytutywną decyzję** organu podatkowego. Orzeka on w jednej decyzji o zakresie odpowiedzialności lub uprawnień poszczególnych **spadkobierców** albo **zapisobierców windykacyjnych**, w oparciu o decyzję ostateczną wydaną wobec spadkodawcy oraz jego zobowiązań podatkowych wynikających z prawidłowych deklaracji podatkowych.. Ustalone przez organ podatkowy zobowiązanie podatkowe spadkobiercy powinno być – zgodnie z zasadami wykonywania zobowiązań podatkowych – zrealizowane w ciągu 14 dni od doręczenia decyzji podatkowej.

392 Otwarcie spadku – unormowane w prawie cywilnym – ma podstawowe znaczenie dla ukształtowania treści zobowiązaniowego stosunku prawnego spadkobiercy. Odsetki za zwłokę od zaległości podatkowych spadkodawcy naliczane są bowiem – według obowiązujących przepisów – **do dnia**

otwarcia spadku, z tym że są nadal naliczane, jeżeli spadkobierca nie uiści należności podatkowej w ciągu 14 dni od doręczenia decyzji organu podatkowego o zakresie jego odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe spadkodawcy.

Przedmiotem sukcesji przysługującej spadkobiercom są wyłącznie pra- **393**
wa i obowiązki wynikające z prawa podatkowego, a więc z wyłączeniem sukcesji opartej na normach należących do innych gałęzi prawa (np. prawa prywatnego). W szczególności, na spadkobierców przechodzą, jak słusznie przyjęto w orzecznictwie (wyr. NSA z 14.9.2010 r., II FSK 1193/10, PP 2010, Nr 12, s. 48), tylko te obowiązki spadkodawcy, które miał on jako podatnik, i tylko te, które związane są z realizacją obowiązków, wynikających z ustaw regulujących kwestie podatkowe.

Odpowiedzialność za zobowiązania podatkowe spadkodawcy obejmu- **394**
je także **zapisobiercę**. W przypadku **zapisobiercy zwykłego**, który odpowiada do wartości otrzymanego zapisu, Ordynacja podatkowa z 1997 r. reguluje tę odpowiedzialność, jako odpowiedzialność następcy prawnego spadkodawcy, Ordynacja z 2018 r. zaś uznaje ją za odpowiedzialność osób trzecich. Natomiast za odpowiedzialność następcy prawnego spadkodawcy przepisy tej Ordynacji uznają odpowiedzialność **zapisobiercy windykacyjnego**, której nie reguluje w ogóle Ordynacja z 1997 r.

W obu Ordynacjach przyjęto, jak już pisano, generalną zasadę, że do odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe spadkodawców obciążające spadkobierców stosuje się przepisy KC o przyjęciu i odrzuceniu spadku oraz o odpowiedzialności za długi spadkowe. Biorąc pod uwagę zasadnicze różnice w unormowaniu KC zapisu zwykłego i zapisu windykacyjnego, można uznać, że rozwiązania pomieszczone w Ordynacji z 2018 r. bardziej odpowiadają cywilnoprawnej istocie zapisu zwykłego i windykacyjnego, zwłaszcza zaś zasadniczym różnicom pomiędzy nimi. Nie ulega wątpliwości, że istota prawna zapisu windykacyjnego jest znacznie bliższa podstawowym zasadom spadkobrania niż zapisu zwykłego.

Zgodnie z regulacją zawartą w art. 981^1–981^6 KC, zapis windykacyjny stanowi rozporządzenie testamentowe spadkodawcy, na mocy którego spadkobierca nabywa przedmiot zapisu z chwilą otwarcia spadku. Przedmiotem zapisu są wyłącznie rzeczy i prawa wymienione w KC, a w szczególności: rzeczy, zbywalne prawa majątkowe, przedsiębiorstwo, gospodarstwo rolne, zaś sam zapis może być dokonany jedynie w testamencie notarialnym. Tego rodzaju wymogu nie ma w stosunku do zapisu zwykłego. Z punktu widzenia prawa podatkowego, bardzo istotne jest zwłaszcza, że zapisobiorca windykacyjny nabywa przedmiot zapisu już w momencie otwarcia spadku (śmierci spadkodawcy), podczas gdy zapisobierca zwykły

uzyskuje wówczas jedynie roszczenie w stosunku do spadkobiercy o wykonanie zapisu.

395 Źródłem powstania odpowiedzialności następców prawnych za zobowiązania podatkowe są czynności leżące poza sferą prawa podatkowego, głównie w płaszczyźnie prawa cywilnego i prawa handlowego, sama zaś odpowiedzialność jest jednym z elementów sukcesji prawnej. Z tego punktu widzenia odpowiedzialność ta różni się od odpowiedzialności podatnika, płatnika i inkasenta oraz osób trzecich, której źródła powstania należy poszukiwać w zasadzie w płaszczyźnie prawa podatkowego. Odpowiedzialność ta ma jednak pewne związki z odpowiedzialnością podatnika (płatnika, inkasenta), zważywszy iż następca prawny, wchodząc w prawa i obowiązki tego podmiotu, odpowiada za zobowiązania podatkowe na podobnych jak on zasadach.

V. Odpowiedzialność osób trzecich za zobowiązania podatkowe

1. Ogólne zasady odpowiedzialności osób trzecich

396 W zobowiązaniowych stosunkach prawnych powiązania pomiędzy długiem i odpowiedzialnością mogą mieć różny stopień intensywności. Do znacznego rozluźnienia związków pomiędzy tymi elementami stosunków prawnych dochodzi w przypadkach, gdy za dług ponosi odpowiedzialność **osoba trzecia**. Podstawą tej odpowiedzialności jest zarówno samo istnienie długu, jak i szczególny tytuł prawny tej odpowiedzialności. Cudzy dług nie może bowiem stanowić samoistnej podstawy odpowiedzialności osoby trzeciej.

Odpowiedzialność na gruncie prawa cywilnego wynika z reguły z zaistnienia określonych zdarzeń prawnych (np. poręczenia przez osobę trzecią cudzego długu). W prawie podatkowym źródłem takiej odpowiedzialności są tylko przepisy ustawy, z których można wyprowadzić normę prawną obciążającą określony w niej podmiot odpowiedzialnością za cudze długi podatkowe. Organ podatkowy, wydający decyzję o odpowiedzialności osoby trzeciej, musi się kierować zasadą ustawowego miarkowania tej odpowiedzialności. Wcześniej jednak prawodawca, tworząc przepisy regulujące odpowiedzialność osób trzecich, powinien mieć na względzie ich szczególny charakter, jako obciążeń publicznoprawnych podmiotu, który nie urzeczywistnia podatkowoprawnego stanu faktycznego ustaw zawierających konstrukcje poszczególnych podatków.

Konstrukcje prawne odpowiedzialności osób trzecich za zobowiązania podatkowe powinny mieć na względzie przede wszystkim konstytucyjne

podstawy tworzenia prawa podatkowego, zwłaszcza zaś wyprowadzane przez Trybunał Konstytucyjny z zasady państwa prawnego zasady zaufania do państwa i stanowionego przezeń prawa oraz pewności i bezpieczeństwa prawnego. Chodzi zwłaszcza o to, aby ciężar podatkowy nakładany na dany podmiot był możliwy do przewidzenia, co już z samej istoty odpowiedzialności za cudze długi stawia przed prawodawcą niezmiernie trudne zadanie. Ważne jest, aby wzgląd na potrzeby zabezpieczenia interesu wierzyciela podatkowego nie był jedyną przesłanką tworzenia konstrukcji odpowiedzialności osób trzecich. Należy przy tym zwrócić uwagę na zasadnicze różnice odpowiedzialności za cudze długi w prawie podatkowym i w prawie cywilnym. W prawie cywilnym w przypadku tej odpowiedzialności zaspokojenie interesu majątkowego wierzyciela dotyczy co prawda cudzego długu, lecz źródłem powstania samej odpowiedzialności jest z reguły własne zobowiązanie osoby trzeciej (np. poręczyciela). Inaczej jest w prawie podatkowym, gdzie źródłem powstania odpowiedzialności osoby trzeciej jest ustawa, w szczególności zaś przepisy Ordynacji podatkowej. Wyjątkiem od tej zasady jest unormowana w obu Ordynacjach odpowiedzialność gwaranta lub poręczyciela.

Zabezpieczenie wykonania zobowiązania podatkowego, jak już pisano, może być także realizowane w formie **gwarancji i poręczeń**. W przypadku przyjęcia przez organ podatkowy tego rodzaju zabezpieczenia, gwarant lub poręczyciel odpowiadają całym swoim majątkiem solidarnie z beneficjentami gwarancji lub poręczenia (podatnikiem, płatnikiem, inkasentem, ich następcą prawnym lub osobą trzecią) za zobowiązania wynikające z decyzji dotyczącej zabezpieczenia. Odpowiedzialność ta obejmuje również odsetki za zwłokę oraz koszty ewentualnego postępowania egzekucyjnego. Granicę odpowiedzialności stanowi kwota gwarancji lub poręczenia.

Odpowiedzialność gwaranta lub poręczyciela wiąże się nie tylko z zasadami odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe, lecz także wynika z samej umowy gwarancji lub poręczenia. Z treści tej umowy – zawartej pomiędzy bankiem a podmiotem zobowiązanym z tytułu zabezpieczenia wykonania zobowiązania podatkowego – powinno wyraźnie wynikać, iż poręczyciel lub gwarant zobowiązuje się do zapłacenia solidarnie z podatnikiem, bezwarunkowo i nieodwołalnie zabezpieczonej kwoty zobowiązania podatkowego wraz z odsetkami za zwłokę, jeżeli jej zapłacenie stanie się wymagalne.

Odpowiedzialność **osób trzecich** za zobowiązania podatkowe ma miejsce w przypadku niewykonania lub nienależytego wykonania zobowiązania podatkowego przez podatnika. Jest ona zatem zależna od istnienia zobowiązania podatkowego podatnika oraz od jego realizacji przez

ten podmiot, co powoduje, że odpowiedzialność ta (podobnie jak odpowiedzialność poręczyciela w prawie cywilnym) ma charakter **akcesoryjny**. Jest to także odpowiedzialność **subsydiarna** (posiłkowa), biorąc pod uwagę, że wierzyciel podatkowy nie ma swobody w kolejności zgłaszania roszczenia do podatnika lub osoby trzeciej, lecz kolejność ta jest ściśle określona przez przepisy prawa podatkowego.

397 Granice obowiązywania reguł **odpowiedzialności solidarnej osób trzecich** (współdłużników solidarnych) za zobowiązania podatkowe zakreśla akcesoryjność zabezpieczeń osobistych. Sama odpowiedzialność osób trzecich nie ma wpływu na sytuację prawną podatnika (płatnika, inkasenta), a jedynie poszerza krąg podmiotów, od których można dochodzić roszczenia podatkowego. Źródłem powstania tej odpowiedzialności jest bowiem niewypełnienie obowiązków materialnoprawnych lub proceduralnych przez podatnika, płatnika lub inkasenta, co daje podstawy do zawiązania – w przypadkach ściśle określonych przez prawo – nowego stosunku prawnego pomiędzy organem podatkowym (wierzycielem podatkowym), a osobą trzecią odpowiedzialną za zobowiązanie podatkowe. W szczególności, instytucja odpowiedzialności osób trzecich wykorzystywana jest w sytuacjach, gdy zabraknie podatnika, gdy podatnik nie wykonuje ciążącego na nim zobowiązania we właściwy sposób i we właściwym terminie, a także gdy majątek podatnika w wyniku wszczętej egzekucji okazuje się być niewystarczającym dla pokrycia długu podatkowego.

398 Unormowania prawne dotyczące odpowiedzialności osób trzecich, ujęte w obu Ordynacjach, można podzielić na dwie grupy. Do pierwszej należą te z nich, które kształtują **generalne zasady** odpowiedzialności osób trzecich. Natomiast w przepisach zaliczanych do drugiej grupy określono odpowiedzialność **poszczególnych kategorii osób trzecich**. Interpretacja wymienionych przepisów powinna być dokonywana łącznie, co oznacza – zgodnie z regułami wykładni systemowej – że odpowiedzialność określonych kategorii osób trzecich należy wiązać z zasadami tej odpowiedzialności.

399 Osoby trzecie odpowiadają całym swoim majątkiem za zaległości podatkowe podatnika. Osoby te odpowiadają także za podatki niepobrane oraz pobrane, a niewpłacone przez płatników lub inkasentów, odsetki za zwłokę od zaległości podatkowych, niezwrócone w terminie zaliczki naliczonego podatku od towarów i usług oraz oprocentowanie tych zaliczek, jak również odpowiadają za koszty postępowania egzekucyjnego. Odpowiedzialność osób trzecich za zobowiązania podatkowe obejmuje również **następców prawnych podatnika**.

Odpowiedzialność osób trzecich dotyczy **wykonywania zobowiązań podatkowych**. Powstanie tej odpowiedzialności ma swe źródło przede

wszystkim w nieprawidłowych działaniach podmiotów, którym przepisy prawne przypisały role podatników, płatników lub inkasentów. Osoby trzecie bowiem objęte są odpowiedzialnością jedynie wówczas, gdy podatnik dopuści do powstania zaległości podatkowej albo też płatnik i inkasent nie wywiążą się z obowiązków nałożonych na nich przez prawo. W takich przypadkach – gdy równocześnie zachodzą przesłanki odpowiedzialności poszczególnych kategorii osób trzecich określone w obu Ordynacjach – organ podatkowy wydaje decyzję, w której orzeka o tej odpowiedzialności. Decyzja ta ma charakter konstytutywny, gdyż tworzy nowe stosunki prawne, zarówno gdy chodzi o ich podmioty, jak i przedmiot. Podmiotami tych stosunków są bowiem osoby trzecie, zaś przedmiotem odpowiedzialność, która odnosi się nie do obowiązku świadczenia dłużnika, lecz **pokrycia długu**. Odpowiedzialność tę należy więc wyraźnie oddzielić od powinności świadczenia (długu podatkowego), wynikającej z zobowiązaniowego stosunku prawnego, zaś jej powstanie należy wiązać z momentem wręczenia osobie trzeciej decyzji organu podatkowego o odpowiedzialności.

Według przepisów Ordynacji podatkowej z 2018 r. osoba trzecia nie ponosi odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe, jeżeli byłoby to **rażąco niesłuszne**. Prawodawca używa tu zwrotów niedookreślonych, zarówno gdy chodzi o termin „niesłuszne", jak i „rażące". Odczytując dosłownie ten zwrot można przyjąć, że chodzi tu nie tylko o niesłuszne obciążenie określonego podmiotu odpowiedzialnością za zobowiązania podatkowe, lecz ma to być jeszcze „rażąco niesłuszne". Powstają wątpliwości, czy nie wystarczy tu samo niesłuszne obciążenie danego podmiotu. Przyjęcie tej regulacji, jak można sądzić, wiąże się z dosłownym przeniesieniem zasad określonych w orzecznictwie podatkowym, gdzie co prawda tworzy się pewną praktykę stosowania prawa, to jednak określone reguły formułowane są bardziej opisowo, niż wymaga się tego w stosunku do norm prawnych, szczególnie zaś w przypadku prawa podatkowego.

400 Postępowanie podatkowe w sprawie odpowiedzialności osoby trzeciej nie może zostać wszczęte – zgodnie z obowiązującymi przepisami – przed upływem terminu płatności ustalonego zobowiązania lub przed dniem doręczenia wymienionych w tych przepisach decyzji (określającej wysokość zobowiązania podatkowego, określającej wysokość zaległości podatkowej, wysokość należnych odsetek za zwłokę, o odpowiedzialności podatkowej płatnika lub inkasenta czy wreszcie w zakresie odpowiedzialności spadkobierców lub zapisobierców). Postępowanie to nie może być wszczęte również przed dniem wszczęcia postępowania egzekucyjnego lub odstąpienia od czynności zmierzających do zastosowania środków egzekucyjnych.

W postępowaniu w sprawie odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej należy ustalić, czy w konkretnym przypadku zachodzą przesłanki określone w przepisach prawnych dla jej odpowiedzialności. Stroną (stronami) tego postępowania jest przede wszystkim osoba trzecia, zaś jego przedmiotem są wyłącznie zagadnienia związane z jej odpowiedzialnością. Nie można jednak wykluczyć występowania w tym postępowaniu innych podmiotów, których interesu, nawet pośrednio, dotyczy toczące się postępowanie.

Rozstrzygnięcia organu podatkowego – orzekającego o odpowiedzialności osoby trzeciej – co do wysokości należności podatkowej oparte są na jego ustaleniach w stosunku do pierwotnego dłużnika podatkowego (podatnika, jego następcy prawnego, płatnika i inkasenta), przy czym jednak decyzja o odpowiedzialności osoby trzeciej może być w zasadzie wydana dopiero – gdy decyzja wobec pierwotnego dłużnika stanie się ostateczna.

Zasada, iż orzeczenie o odpowiedzialności osoby trzeciej musi być poprzedzone wydaniem i doręczeniem decyzji podatkowej podmiotom odpowiadającym za zobowiązanie podatkowe przed osobą trzecią, doznaje wyjątku. Dotyczy on wystawienia tytułu wykonawczego na podstawie deklaracji podatkowej, zgodnie z regułą, iż podatek określony w deklaracji jest podatkiem do zapłacenia. W takich przypadkach nie ma wymogu wydania decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego, a także decyzji innego rodzaju (np. decyzji o odpowiedzialności płatnika lub inkasenta, decyzji określającej odsetki lub zaległość podatkową).

401 Prawnymi przesłankami odpowiedzialności osób trzecich za zobowiązania podatkowe jest nie tylko konieczność wdrożenia przymusowego wykonania zobowiązania podatkowego (wobec faktu, że nie nastąpiła dobrowolna jego realizacja), lecz także stwierdzenie, iż tego rodzaju realizacja zobowiązania w stosunku do podatnika (dłużnika) nie daje gwarancji pełnego wykonania zobowiązania podatkowego i zachodzi potrzeba wydania orzeczenia o odpowiedzialności podatkowej osób trzecich. Odpowiedzialność ta wzmacnia powstającą z mocy prawa odpowiedzialność podatnika, płatnika i inkasenta. Realizacja odpowiedzialności osób trzecich prowadzi jednak do innego rozłożenia ciężaru podatkowego, niż wynika to ze szczegółowego prawa podatkowego – z ustaw normujących obowiązek podatkowy w określonych rodzajach podatków. Należy zatem w sposób wyważony ustalać zasady odpowiedzialności solidarnej za zobowiązania podatkowe podatnika i osoby trzeciej, o których mowa w przepisach obu Ordynacji. Niebezpieczne jest zwłaszcza mechaniczne przenoszenie na grunt prawa podatkowego instytucji cywilnoprawnych zobowiązań soli-

darnych, kiedy to – jak już pisano – całość świadczenia wierzyciela należna jest od każdego dłużnika, zwłaszcza gdy się zważy, iż egzekucja zobowiązania wynikającego z decyzji o odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej może być wszczęta **dopiero**, gdy egzekucja z majątku **podatnika** okazała się w całości lub w części **bezskuteczna**.

402 **Odpowiedzialności solidarnej** osób trzecich nie należy w zasadzie wiązać z samym obowiązkiem podatkowym lub też innymi obowiązkami prawnymi, których niewypełnienie powodowałoby jej powstanie. Osoba trzecia – inaczej niż w przypadku zobowiązań solidarnych – nie jest dłużnikiem równorzędnym z podatnikiem, gdyż nie występuje w stosunku prawnym zobowiązania podatkowego w trakcie jego kształtowania, a także wówczas, gdy jest on już ukształtowany. Pojawia się ona w zobowiązaniowych stosunkach prawnych w trakcie ich realizacji, i to dopiero wówczas, gdy nie dochodzi do ich dobrowolnego wykonania, zaś konieczność zabezpieczenia tego wykonania daje organowi podatkowemu prawo do poszerzenia kręgu podmiotów odpowiedzialnych – obok podatnika (płatnika, inkasenta) – za zobowiązanie. Możliwość zaspokojenia roszczenia podatkowego państwa (lub innego związku publicznoprawnego) z majątku osoby trzeciej wynika jednak z innego (nowo ukształtowanego) stosunku prawnego niż stosunek wynikający z obowiązku podatkowego. Osoba trzecia nie może być zatem traktowana tak jak dłużnik podatkowy obciążony obowiązkiem podatkowym, a więc trudno tu mówić o zobowiązaniu solidarnym w rozumieniu Kodeksu cywilnego. Jej odpowiedzialność za cudzy dług wynika wyłącznie z mocy konkretnego przepisu ustawy, zaś do kręgu osób odpowiedzialnych należą jedynie podmioty wymienione w przepisach obu Ordynacji, przy czym katalog osób trzecich ponoszących odpowiedzialność z tytułu cudzych zaległości podatkowych ma charakter zamknięty (wyr. z 24.8.2004 r., I SA/Wr 1716/02, niepubl.).

403 Do odpowiedzialności osób trzecich odnosi się także instytucja **przedawnienia prawa do wymiaru oraz przedawnienia zobowiązania** podatkowego – przedawnienie **poboru zobowiązania**, według przepisów Ordynacji z 2018 r. Nie wywołuje bowiem **skutków prawnych doręczenie –** wydanie według przepisów Ordynacji z 1997 r. – decyzji o odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej, jeżeli od końca roku kalendarzowego, w którym powstała zaległość podatkowa, upłynęło, co do zasady, 5 lat. W przypadku zobowiązania wynikającego z decyzji o odpowiedzialności osoby trzeciej, jego przedawnienie następuje po upływie 3 lat od końca roku kalendarzowego, w którym została doręczona decyzja o odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej – decyzja stała się ostateczna.

2. Odpowiedzialność poszczególnych kategorii osób trzecich

404 **Kategorie osób trzecich** objęte odpowiedzialnością za zobowiązania podatkowe są wyczerpująco wymienione w przepisach obu Ordynacji. Nie można zatem tej odpowiedzialności rozszerzać (np. na zasadzie analogii) na podmioty, które nie zostały *expressis verbis* określone przez prawo jako odpowiedzialne za zobowiązania podatkowe. Podstawową przesłanką odpowiedzialności osób trzecich jest **wspólność majątkowa** lub inne powiązania typu majątkowego.

405 Odpowiedzialność **rozwiedzionego małżonka związana jest z małżeńską wspólnością majątkową. Jej istnienie oraz zakres odpowiedzialności dotyczy okresu w jakim trwa ustrój wspólności majątkowej.** Rozwiedziony małżonek podatnika odpowiada bowiem solidarnie z byłym małżonkiem za zaległości podatkowe powstałe w trakcie trwania **wspólności majątkowej** tylko do wysokości **wartości rynkowej** przypadającego mu **udziału** w majątku wspólnym.

406 Odrębnym rodzajem odpowiedzialności osób trzecich jest odpowiedzialność związana z określonymi **zmianami prawnymi i organizacyjnymi podmiotów gospodarczych**. Obejmuje ona nabywanie przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części. Jak słusznie przyjmuje się w orzecznictwie, ustawodawca w przepisach Ordynacji z 1997 r., posługując się takimi terminami, jak „nabywca", „zbywca", „nabycie", „zbycie" rozumie je szeroko, a nie tylko w znaczeniu formalno-prawnym, co oznacza, iż chodzi o rozmaite czynności prawne, jeżeli w ich rezultacie następuje przeniesienie własności składników majątkowych podatnika (wyr. z 26.4.2006 r., III SA/Wa 1393/05, niepubl.). Wyrok ten nie stracił aktualności w stanie prawnym uregulowanym przez Ordynację podatkową z 2018 r.

Nabywca, zgodnie z obowiązującymi przepisami, całym swoim majątkiem odpowiada solidarnie z podatnikiem za powstałe do dnia nabycia zaległości podatkowe związane z prowadzoną działalnością gospodarczą, chyba że przy zachowaniu należytej staranności nie mógł wiedzieć o tych zaległościach. Jednak zakres tej odpowiedzialności ograniczony jest do wartości nabytego przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części albo udziałów w nich. Przedstawionych zasad odpowiedzialności nie stosuje się do nabycia przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części w postępowaniu egzekucyjnym oraz upadłościowym.

Za zaległości podatkowe przedsiębiorcy odpowiada, według obu Ordynacji, jednoosobowa spółka kapitałowa powstała w wyniku przekształcenia przedsiębiorcy będącego osobą fizyczną. Jest to odpowiedzialność za powstałe do dnia przekształcenia zaległości podatkowe.

Osoba prawna przejmująca lub powstała w wyniku **podziału** innej osoby prawnej odpowiada za zaległości podatkowe osoby dzielonej całym swoim majątkiem. Odpowiedzialność taka ma jednak miejsce, zgodnie z obowiązującymi przepisami, tylko wówczas, gdy majątek przejmowany na skutek podziału, a przy podziale przez wydzielenie także majątek osoby prawnej dzielonej, nie stanowią zorganizowanej części przedsiębiorstwa.

Odpowiedzialnością podatkową osób trzecich objęci są, zgodnie z prze- **407**
pisami obu Ordynacji, wspólnicy oraz byli wspólnicy **spółki cywilnej i spółek handlowych**. Wspólnik (były wspólnik) spółki cywilnej, jawnej, partnerskiej oraz komplementariusz spółki komandytowej albo spółki komandytowo-akcyjnej, odpowiada całym swoim majątkiem solidarnie ze spółką i z pozostałymi wspólnikami za zaległości podatkowe spółki. Odpowiedzialność byłego wspólnika dotyczy zaległości powstałych w okresie, gdy był on wspólnikiem. Jego odpowiedzialność dotyczy zaległości podatkowych z tytułu zobowiązań, których termin płatności upływał w czasie, gdy był on wspólnikiem oraz innych zaległości określonych przez prawo (np. z tytułu nienależnej nadpłaty, nienależnego zwrotu podatku).

Za zaległości podatkowe spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, spółki z ograniczoną odpowiedzialnością w organizacji, spółki akcyjnej i spółki akcyjnej w organizacji – według obowiązujących przepisów – odpowiadają całym swoim majątkiem członkowie jej zarządu, jeżeli egzekucja wobec spółki okaże się **bezskuteczna**. Odpowiedzialność ta obejmuje zaległości podatkowe z tytułu zobowiązań, których termin płatności upływał w czasie pełnienia przez nich obowiązków członka zarządu spółki oraz zaległości związane z nadpłatą oraz zwrotem podatku powstałe w tym czasie.

Odpowiedzialność podatkowa członków zarządu spółki, wyrażająca się w uzależnieniu jej od ich działań zmierzających – najszerzej ujmując – do realizacji zobowiązania podatkowego jest dość nietypowa. Członek zarządu spółki może bowiem uwolnić się od odpowiedzialności podatkowej, gdy wykaże, że we właściwym czasie zgłoszono wniosek o ogłoszenie upadłości lub w tym czasie zostało otwarte postępowanie restrukturyzacyjne w rozumieniu ustawy z 15.5.2015 r. – Prawo restrukturyzacyjne albo zatwierdzono układ, o którym mowa w tej ustawie, albo wykaże, że niezgłoszenie wniosku o upadłość nastąpiło bez jego winy, jak wreszcie wskaże mienie spółki, z którego egzekucja umożliwi zaspokojenie zaległości podatkowych w znacznej części.

Jak słusznie przyjęto w wyroku NSA z 20.4.2003 r. (III SA 110/02, POP 2004, z. 6, s. 115), odpowiedzialność członka zarządu za zaległości podatkowe spółki nie może mieć miejsca, jeżeli przesłanki do złożenia

wniosku o upadłość zaistniały, gdy nie miał on już wpływu na podjęcie kroków zmierzających do ogłoszenia upadłości spółki. Dotyczy to zwłaszcza przypadku, gdy członek zarządu spółki kapitałowej przestał pełnić tę funkcję w momencie, kiedy wprawdzie istniały zaległości podatkowe, lecz jej sytuacja finansowa nie dawała podstaw do zgłoszenia wniosku o ogłoszenie upadłości lub wszczęcia postępowania zapobiegającego upadłości – postępowania układowego, a podstawy te wystąpiły dopiero wówczas, kiedy nie pełnił on już funkcji członka zarządu, a więc nie miał wpływu na podjęcie działań dotyczących upadłości lub postępowania układowego (wyr. NSA z 4.11.2005 r., I FSK 266/05, MoPod 2006, Nr 3, s. 40).

Przedstawione zasady odpowiedzialności odnoszą się także do członków organów zarządzających innych – niż spółka kapitałowa – osób prawnych. Chodzi w szczególności o członków zarządu stowarzyszenia zwykłego.

Za zobowiązania podatkowe odpowiadają również likwidatorzy spółki. Dotyczy to zaległości powstałych w czasie likwidacji. Z odpowiedzialności tej wyłączeni są likwidatorzy ustanowieni przez sąd.

408 Za zaległości podatkowe odpowiada – zgodnie z treścią obu Ordynacji – **dzierżawca nieruchomości oraz jej użytkownik** solidarnie z podatnikiem będącym właścicielem, użytkownikiem wieczystym lub posiadaczem samoistnym nieruchomości. Odpowiedzialność ta ma miejsce, jeżeli pomiędzy dzierżawcą lub użytkownikiem a podatnikiem, istnieją powiązania o charakterze rodzinnym, kapitałowym lub majątkowym (w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym) albo wynikające ze stosunku pracy. Jej zakres – obejmujący cały majątek dzierżawcy oraz użytkownika – dotyczy zaległości z tytułu zobowiązań podatkowych, wynikających z opodatkowania nieruchomości, powstałych podczas trwania dzierżawy lub użytkowania. Przedstawione zasady dotyczą również najmu, dzierżawy, leasingu i innych umów o podobnym charakterze.

W przepisach obu Ordynacji uregulowana jest szczególnego rodzaju odpowiedzialność osób trzecich za zaległości podatkowe. Są to właściciele, samoistni posiadacze lub użytkownicy wieczyści rzeczy lub prawa majątkowego związanego z działalnością gospodarczą lub służącego do jej prowadzenia przez użytkownika. Podmioty te odpowiadają za zaległości podatkowe **użytkownika danej rzeczy lub prawa** powstałe w związku z jego działalnością gospodarczą. Odpowiedzialność ta ma miejsce w przypadku gdy pomiędzy właścicielem, samoistnym posiadaczem lub użytkownikiem wieczystym rzeczy lub prawa majątkowego a ich użytkownikiem istnieją powiązania o charakterze rodzinnym, kapitałowym lub majątkowym w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym lub ze stosunku pracy.

Odpowiedzialność właściciela, samoistnego posiadacza lub użytkownika wieczystego (osób pełniących funkcje nadzorcze lub kontrolne) ograniczona jest do wartości rynkowej rzeczy lub praw majątkowych będących przedmiotem użytkowania.

Szczególnym rodzajem odpowiedzialności za zaległości podatkowe jest odpowiedzialność solidarna podatnika za zaległości podatkowe podmiotu dokonującego na jego rzecz dostawy towarów. Zasady tej odpowiedzialności unormowano w dziale Xa VATU „Odpowiedzialność podatkowa nabywcy w szczególnych przypadkach" (art. 105a–105d).

409 Odpowiedzialność osób trzecich związana **z firmanctwem** ma w pewnym stopniu charakter sankcji skierowanej przeciwko osobie, zezwalającej na posługiwanie się jej imieniem i nazwiskiem, nazwą lub firmą (osoba firmująca) innej osobie (osoba firmowana) w celu obejścia prawa podatkowego. Zgodnie z przepisami obu Ordynacji, jeżeli podatnik, za zgodą innej osoby, w celu zatajenia działalności gospodarczej lub rzeczywistych jej rozmiarów, posługuje się lub posługiwał **imieniem i nazwiskiem, nazwą lub firmą tej osoby**, osoba ta ponosi solidarną odpowiedzialność z podatnikiem całym swoim majątkiem za zaległości podatkowe powstałe podczas prowadzenia tej działalności.

Odpowiedzialność podatkowa jest oczywiście niezależna od odpowiedzialności karnoskarbowej związanej z zatajeniem działalności gospodarczej lub ukrywaniem rzeczywistych jej rozmiarów. W przypadku odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe podmiotu firmującego – inaczej niż przy odpowiedzialności osób trzecich – wpływa on wyraźnie poprzez swoje świadome działania na powstanie sytuacji, która rodzi jego odpowiedzialność za zaległości podatkowe. Odpowiedzialność ta może zatem wystąpić jedynie, gdy organ podatkowy stwierdzi jednoznacznie, że firmanctwo miało miejsce za zgodą osoby firmującej działalność innej osoby oraz że jego celem było zatajenie prowadzenia działalności gospodarczej lub jej rzeczywistego zakresu.

Rozdział III. Postępowanie podatkowe

Literatura: *B. Adamiak*, *J. Borkowski*, Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz, Warszawa 2004; *B. Adamiak*, *J. Borkowski*, *P. Borszowski*, *R. Mastalski*, *J. Zubrzycki*, Ordynacja podatkowa. Komentarz, Wrocław 2017; *J. Białobrzeski*, *H. Sowiński*, Postępowanie podatkowe, Warszawa 1971; *J. Brolik*, Ordynacja podatkowa. Komentarz, Warszawa 2013; *R. Dowgier*, Ordynacja podatkowa. Rozstrzygnięcia organów podatkowych i skarbowych, Białystok 2014; *H. Dzwonkowski*, Postępowanie podatkowe, [w:] *C. Kosikowski*, *H. Dzwonkowski*, *A. Huchla*, Ustawa Ordynacja podatkowa. Komentarz, Warszawa; *L. Etel* (red), Ordynacja podatkowa. Komentarz, Warszawa 2017; *J. Kucia-Guściora*, Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego w Polsce. Procesowe prawo podatkowe, Lublin 2013; *R. Mastalski*, Postępowanie podatkowe, [w:] System instytucji prawno-finansowych PRL, t. III, Wrocław 1985; *tenże*, Ustalanie podstawy wymiaru w polskim postępowaniu podatkowym, Wrocław 1973; *R. Mastalski*, *E. Fojcik-Mastalska* (red.), Prawo finansowe, Warszawa 2013; *A. Mudrecki*, Rzetelny proces podatkowy, Warszawa 2015; *W. Olszowy*, Podejmowanie decyzji podatkowej i jej sądowa kontrola w Polsce, Łódź 1994; *P. Pietrasz*, *W. Stachurski*, Ustawa o kontroli skarbowej. Komentarz, Wrocław 2011; *P. Pietrasz*, Czynniki zmniejszające rolę władczych form działania administracji skarbowej w realizacji zobowiązań podatkowych, Warszawa 2013; *S. Presnarowicz*, Zaskarżanie decyzji podatkowych w Polsce, Białystok 2014; *P. Smoleń* (red.), System organów podatkowych w Polsce, Warszawa 2009; *M. Staniszewski*, Egzekucja obowiązków podatkowych, Warszawa 2010; *D. Strzelec*, Dochody nieujawnione. Zasady opodatkowania. Postępowanie podatkowe, Warszawa 2010; *tenże*, Naruszenie przepisów postępowania przez organy podatkowe, Warszawa 2009; *tenże*, Dowody i postępowanie dowodowe w prawie podatkowym, Warszawa 2015; *M. Szubiakowski*, *M. Wierzbowski*, *A. Wiktorowska*, Postępowanie administracyjne – ogólne, podatkowe i egzekucyjne, Warszawa 1999; *K. Teszner*, *J. Patyk*, *W. Stachurski*, *P. Pietrasz*, *S. Presnarowicz*, *M. Popławski*, *M. Masternak*, *D. Mączyński*, Realizacja zobowiązań podatkowych, [w:] *L. Etel* (red.), System Prawa Finansowego, t. III, Prawo daninowe, Warszawa 2010; *K. Teszner*, Rozprawa w postępowaniu podatkowym, Warszawa 2014; *P. Tomke*, Zasady ogólne postępowania podatkowego na tle prawnoporównawczy, Warszawa 2014; *J. Zimmermann*, Ordynacja podatkowa. Komentarz. Postępowanie podatkowe, Toruń 1998.

§ 1. Charakterystyka ogólna

I. Podstawowe cele postępowania podatkowego

Postępowanie podatkowe – w najszerszym ujęciu – ma na celu realiza- **410**
cję wynikającego z obowiązku podatkowego zobowiązania podatkowego. Ustalenie roszczenia podatkowego państwa (lub innej władzy publicznej) może być dokonane w stosunku do podmiotów, które znajdują się w sytuacji określonej przez prawo podatkowe. Bezpośrednim celem postępowania podatkowego – jak każdej procedury – jest zatem **realizacja prawa materialnego**. Osiągnięcie tego celu wymaga wykładni przepisów tworzących konstrukcje danych podatków dla ustalenia norm składających się na podatkowoprawny stan faktyczny, ujęty w kategoriach ogólnych i abstrakcyjnych w poszczególnych ustawach podatkowych, oraz ustalenia **stanu rzeczywistego** występującego u konkretnego podatnika. Sposób ustalenia tego stanu jest z reguły określony przez prawo. Nakłada ono na dane podmioty obowiązek podejmowania czynności zmierzających do rozstrzygnięcia sprawy podatkowej. Wymaga to zestawienia podatkowoprawnego stanu faktycznego ze stanem rzeczywistym dla stwierdzenia, **czy i w jakim stopniu stan rzeczywisty zawiera znamiona podatkowoprawnego stanu faktycznego**.

Postępowanie podatkowe ma w znacznej mierze instrumentalny cha- **411**
rakter w stosunku do materialnego prawa podatkowego. Jego ostatecznym celem jest bowiem osiągnięcie przez prawodawcę założonych efektów opodatkowania.

Pierwotnym celem opodatkowania jest uzyskiwanie środków pieniężnych niezbędnych dla pokrycia potrzeb publicznych. Dlatego też do podstawowych zadań postępowania podatkowego należy **przesunięcie** środków pieniężnych między podmiotami zobowiązaniowych stosunków prawnych. Wymaga to podjęcia działań wskazanych przez prawo. Tworzą one w swym całokształcie **prawnie uregulowany ciąg czynności** organów podatkowych, podatników i innych uczestników postępowania, którego efektem powinno być **ustalenie zobowiązania podatkowego oraz jego realizacja** albo też stwierdzenie braku podstaw do takiego ustalenia.

Zobowiązanie podatkowe podlega **wykonaniu** poprzez realizację rosz- **412**
czenia podatkowego władzy publicznej. W podatkach o otwartym stanie faktycznym (np. podatek dochodowy) wykonywanie zobowiązań podatkowych następuje jeszcze przed terminem rozstrzygnięcia danej sprawy podatkowej, zważywszy iż w trakcie roku podatkowego na podatniku ciąży obowiązek płacenia zaliczek na poczet przyszłego podatku. W postępowa-

niu podatkowym, inaczej niż w ogólnym postępowaniu administracyjnym, nie można postawić wyraźnej granicy między **postępowaniem ustalającym** – kończącym się rozstrzygnięciem sprawy administracyjnej i **postępowaniem wykonawczym** – zmierzającym do realizacji praw i obowiązków wynikających z rozstrzygnięć administracyjnych.

Postępowanie ustalające zobowiązaniowy stosunek prawny i postępowanie zmierzające do jego realizacji są w prawie podatkowym bardzo silnie ze sobą powiązane, nieraz wzajemnie się przeplatają i w praktyce trudno często oddzielić jedno od drugiego. Do postępowania podatkowego należy więc zaliczyć nie tylko postępowanie ustalające, lecz także postępowanie zmierzające do **wykonania** zobowiązań podatkowych. Tworzą one bowiem w rzeczywistości pewien spójny, wzajemnie powiązany ciąg działań, których ostatecznym efektem powinno być zrealizowanie stosunku zobowiązaniowego. Ten ciąg działań może być jednak przerwany, jeżeli podatnik lub wyjątkowo inny podmiot zobowiązany (np. płatnik) nie zaspokoją roszczenia wierzyciela podatkowego. Wtedy to kończy się postępowanie podatkowe i powstaje nowy stan faktyczny, odpowiadający stanowi prawnemu ujętemu w przepisach regulujących **przymusowe** wykonywanie zobowiązań podatkowych. Rodzą się wówczas nowe skutki materialnoprawne należące do przymusowego wykonywania roszczeń pieniężnych państwa (lub innego związku publicznoprawnego) i odpowiadające im skutki proceduralne regulowane przepisami o egzekucji administracyjnej.

413 Do postępowania podatkowego można zaliczyć jedynie te czynności organów administracji i uczestników postępowania, które zmierzają do **ustalenia** zobowiązania podatkowego i **dobrowolnego** jego wykonania. Są to jednak nie tylko działania – organów podatkowych, podatników i płatników – mające na celu przekształcenie obowiązku podatkowego w zobowiązanie, lecz także **kontrola** sprawowana przez organy podatkowe w zakresie prawidłowości obliczania podatku przez płatnika i samoobliczania przez podatnika, jak i wreszcie czynności organów podatkowych zmierzające do **zabezpieczenia** wykonywania zobowiązań podatkowych. Postępowaniem podatkowym są zatem również działania organów podatkowych mające na celu rozstrzygnięcie o odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe osób trzecich, płatnika i inkasenta, a także rzeczowe zabezpieczenie wykonania zobowiązań w formie hipoteki i zastawu. Niekiedy jednak czynności organów podatkowych zmierzające do zabezpieczenia wykonania zobowiązań podatkowych podejmowane są przed terminem płatności, a nawet przed wydaniem decyzji ustalającej zobowiązanie podatkowe, zaś samo zabezpieczenie następuje w trybie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji. W tych przypadkach postępowanie podatkowe

wychodzi w pewnym stopniu poza zakres dobrowolnego wykonywania zobowiązań podatkowych.

Precyzyjne określenie zakresu postępowania podatkowego jest dość trudne ze względu na stosowanie w nim różnorodnej techniki podatkowej. **Technika podatkowa**, jako **technika prawna**, uzależniona jest przede wszystkim od celów, jakie zamierza się osiągnąć poprzez opodatkowanie, co wymaga nie tylko doboru właściwej techniki w dziedzinie prawa materialnego, lecz także doboru odpowiedniej techniki postępowania podatkowego.

II. Technika postępowania podatkowego

414 Technika postępowania podatkowego oznacza ogół **prawnie określonych działań** zmierzających do uskutecznienia roszczenia podatkowego państwa w stosunku do podmiotów, związanych ze stanem faktycznym rodzącym obowiązek podatkowy. Podmioty te, a także inne podmioty oraz organy podatkowe obciążone są obowiązkami proceduralnymi, którym prawodawca nadaje określoną kolejność i przypisuje im odpowiednią formę, co w efekcie tworzy „**postępowanie**" zmierzające do realizacji celów leżących u podstaw tworzenia konstrukcji poszczególnych ustaw podatkowych. Zastosowanie odpowiedniej techniki postępowania podatkowego nie tylko warunkuje osiągnięcie założonych celów opodatkowania, lecz ma także znaczny wpływ na ukształtowanie właściwych stosunków pomiędzy administracją podatkową i podatnikami oraz na szybkość postępowania i jego koszty.

415 Postępowanie podatkowe w znacznej mierze determinowane jest przez prawo materialne, zwłaszcza zaś te jego regulacje, które dotyczą sposobu przekształcenia obowiązku podatkowego w zobowiązanie podatkowe – zobowiązanie powstające „**z mocy samego prawa**" czy też „**z wymiaru**". W literaturze klasycznej dominowały poglądy, że o zastosowaniu jednej lub drugiej konstrukcji decyduje strona **przedmiotowa** podatku – to, czy dany rodzaj podatku może być na tyle precyzyjnie określony w ustawie, że do obliczania jego wielkości wystarczy ustalenie pewnych wymiernych i łatwych do uchwycenia zdarzeń i działań, czy też podatkowoprawny stan faktyczny stanowi całokształt skomplikowanych działań podatnika (z reguły gospodarczych) podejmowanych w określonym czasie. Poglądy te należy odnieść również do współczesnych systemów podatkowych, pod warunkiem jednak, że dobór techniki postępowania podatkowego będzie uwzględniał także stronę **podmiotową** opodatkowania – dostosowanie techniki podatkowej do możliwości posługiwania się nią przez organy

administracji, podatników i inne podmioty, którym prawo wyznacza określoną rolę w postępowaniu podatkowym.

W praktyce opodatkowania prawodawca niejednokrotnie nie uwzględnia należycie warunków podmiotowych i przedmiotowych stosowania danego rodzaju techniki postępowania; kierując się głównie względami niewłaściwie pojętej ekonomiki postępowania, obarcza jego kosztami głównie podatników lub też inne podmioty (np. płatników). Wyraża się to w nakładaniu na te podmioty – przy skomplikowanej konstrukcji podatkowoprawnego stanu faktycznego – wielu różnorodnych i trudnych do zrealizowania obowiązków proceduralnych (np. stosowanie techniki samoobliczania w podatkach typu dochodowego). W efekcie następuje dodatkowe obciążenie podatników, poza tym, które wynika z przepisów materialnoprawnych kształtujących podatkowoprawny stan faktyczny poszczególnych ustaw podatkowych.

416 Biorąc pod uwagę sposób przekształcenia obowiązku podatkowego w zobowiązanie podatkowe można wyróżnić dwa podstawowe rodzaje techniki postępowania podatkowego. Pierwsza z nich zakłada ustalenie zobowiązań podatkowych w formie **decyzji konstytutywnej organu podatkowego**. Postępowanie podatkowe jest w takich przypadkach najbardziej zbliżone do ogólnego postępowania administracyjnego, jako postępowanie w sprawach indywidualnych rozstrzyganych w drodze decyzji administracyjnej. W przypadku natomiast, gdy zobowiązanie podatkowe powstaje z mocy prawa, ustalanie zobowiązania podatkowego następuje przez **płatnika – obliczanie podatku**, lub podatnika – **samoobliczanie podatkowe**, zaś rola organu podatkowego koncentruje się na **kontroli** prawidłowości działań płatnika i podatnika. W wyniku tej kontroli organ podatkowy może dokonać wymiaru podatkowego – **wymiar kontrolny –** przybierającego formę **deklaratoryjnej decyzji podatkowej**.

417 W postępowaniu, w którym rozstrzygnięcie sprawy podatkowej następuje w każdym przypadku w formie wymiaru, wyróżnić można dwie zasadnicze fazy postępowania – **postępowanie wstępne (przygotowawcze)** i **postępowanie wymiarowe**, kończące się wydaniem konstytutywnej decyzji rozstrzygającej sprawę podatkową w I instancji.

418 Czynności procesowe podejmowane w postępowaniu przygotowawczym nie zmierzają **bezpośrednio** do dokonania wymiaru. Ich głównym celem jest **ewidencja** podmiotów, u których występują znamiona podatkowoprawnych stanów faktycznych. W tej fazie postępowania zbierane są także inne dane mające umożliwić w przyszłości rozstrzygnięcie sprawy podatkowej, przede wszystkim zaś dotyczące strony przedmiotowej opodatkowania. Ewidencjonowanie podmiotów podlegających opodatkowa-

niu ma także ważne znaczenie z tego względu, że wskazuje im ciążące na nich obowiązki procesowe.

Stosunki prawnoprocesowe pomiędzy podatnikami i organem podatkowym prowadzącym postępowanie – inaczej niż w ogólnym postępowaniu administracyjnym – powstają już w momencie, kiedy sytuacja faktyczna związana z danym podmiotem zawiera znamiona podatkowoprawnego stanu faktycznego, a więc często na długo przed formalnym wszczęciem postępowania podatkowego. We wstępnej fazie postępowania przepisy prawne nakładają niejednokrotnie pewne obowiązki proceduralne na podmioty inne niż organy administracji i podatnicy. Są to z reguły podmioty prowadzące działalność gospodarczą, które zobowiązuje się do przesyłania administracji podatkowej informacji uzyskanych w związku z tą działalnością, istotnych dla przeprowadzenia wymiaru podatkowego (np. informacje o zawartych umowach, dokonanych transakcjach itp.).

Rola postępowania przygotowawczego w postępowaniu podatkowym zależna jest przede wszystkim od konstrukcji podatkowoprawnego stanu faktycznego. W podatkach „**należnych**", w których podstawa opodatkowania ma w znacznej mierze **stały** charakter, niezależny od przyszłych zdarzeń gospodarczych (np. w podatku od nieruchomości), już sama ewidencja podmiotu podatku i związanego z nim przedmiotu dostarczają dostatecznych danych do przeprowadzenia wymiaru. Inaczej jest w podatkach „**rzeczywistych**", uzależnionych od wyników działalności gospodarczej realizowanej w ciągu pewnego czasu (np. roku podatkowego w przypadku podatku dochodowego), kiedy to postępowanie wstępne dostarcza jedynie materiałów wyjściowych dla przeprowadzenia wymiaru.

W postępowaniu dotyczącym podatków o prostych konstrukcjach, opartych na stałych elementach, trudno jest w praktyce dokonać jednoznacznego podziału na postępowanie przygotowawcze i wymiarowe (np. w podatku od nieruchomości czy też podatku od środków transportowych). Natomiast w podatkach o otwartym stanie faktycznym, szczególnie gdy są to podatki „miarowe" dopasowywane do osoby podatnika, zwłaszcza zaś jego zdolności świadczenia podatkowego (np. podatek dochodowy od osób fizycznych), podział taki jest znacznie wyraźniejszy.

Początek postępowania wymiarowego rozpoczyna się – w podatkach o złożonym stanie faktycznym – z reguły z momentem złożenia **zeznania (deklaracji podatkowej)** przez podatników zobowiązanych do tego przez prawo. Mają oni najczęściej także obowiązek dołączenia do tego zeznania danych, które je dokumentują. Po złożeniu zeznania organ podatkowy konfrontuje je ze zgromadzonymi materiałami uzyskanymi w postępowaniu przygotowawczym, a także wynikającymi z bieżącej kontroli podat-

nika (np. w zakresie prawidłowości obliczania zaliczek) i – w zależności od wyników tej konfrontacji – wzywa podatnika do złożenia wyjaśnień, przesłuchuje świadków, zbiera opinie biegłych, dokonuje oględzin, lustracji i przeprowadza inne czynności procesowe niezbędne do rozstrzygnięcia sprawy podatkowej. Właściwie skonstruowane postępowanie podatkowe powinno stworzyć możliwości oparcia wymiaru na zeznaniach podatnika, gdy są one przedstawione w formie przewidzianej przez prawo, a postępowanie wyjaśniające nie wykaże ich nieprawidłowości lub niedokładności.

419 Organ podatkowy w oparciu o wyniki postępowania przygotowawczego, zeznania podatkowego oraz materiał uzyskany w trakcie ewentualnego postępowania wyjaśniającego orzeka, **czy i w jakim zakresie** dany podmiot podlega opodatkowaniu. Orzeczenie to powinno być oparte na wszechstronnej analizie podatkowoprawnego stanu faktycznego, skonkretyzowanego w stosunku do określonego podmiotu. Chodzi w szczególności o właściwe ustalenie strony podmiotowej i przedmiotowej opodatkowania oraz wzajemnych ich związków, a także ustalenie ulg i zwolnień podatkowych. Postępowanie podatkowe I instancji kończy się orzeczeniem wymiarowym, stanowiącym decyzję konstytutywną organu podatkowego ustalającą **stosunek prawny zobowiązania podatkowego**, które powinno być wykonane w terminie określonym przez prawo.

420 Zobowiązanie podatkowe może powstać **bez dokonywania wymiaru**, kiedy obowiązek obliczenia podatku i odprowadzenia go na rzecz państwa (lub innej władzy publicznej) ciąży na **płatniku**. Płatnik jest w tych przypadkach **pośrednikiem** między dłużnikiem (podatnikiem) i wierzycielem podatkowym (organem podatkowym). Postępowanie podatkowe przebiega w takich przypadkach w dwóch – dość wyraźnie od siebie oddzielonych – fazach. Występują w nim bowiem **stosunki procesowe** pomiędzy płatnikiem i podatnikiem oraz płatnikiem a organem podatkowym.

Płatnik ma obowiązek obliczenia, pobrania i odprowadzenia podatku na rachunek urzędu skarbowego (urzędu celno-skarbowego), zaś podatnik – znoszenia działań płatnika i współdziałania z nim w ustalaniu zobowiązania podatkowego i jego realizacji. Rola organu podatkowego sprowadza się natomiast przede wszystkim do **kontroli** prawidłowości działań płatnika. W przypadku stwierdzenia, iż płatnik – bez winy podatnika – nie realizuje nałożonych na niego obowiązków proceduralnych, organ podatkowy nie tylko wydaje **deklaratoryjną** decyzję podatkową o wysokości zobowiązania podatkowego, lecz także wydaje decyzję, w której ustala odpowiedzialność płatnika za zobowiązania podatkowe. Może to doprowadzić do powstania stosunków zobowiązaniowych między organem administracji oraz płatnikiem.

Nb. 419–420

Generalnym założeniem tego rodzaju techniki postępowania podatkowego jest **wyeliminowanie** stosunków procesowych pomiędzy podatnikiem a organem podatkowym tak długo, dopóki nie zostanie zakwestionowana przez organ podatkowy prawidłowość obliczenia podatku przez płatnika, co nakłada na ten organ obowiązek dokonania wymiaru kontrolnego. Stosunki podatkowe pomiędzy podatnikiem i organem podatkowym wystąpią także, gdy podatnik **zakwestionuje prawidłowość działania płatnika** i wystąpi z żądaniem stwierdzenia nadpłaty podatku.

421 Zobowiązanie podatkowe powstaje bez dokonywania wymiaru podatkowego także, gdy obowiązek obliczenia i odprowadzenia podatku na rachunek urzędu skarbowego (urzędu celno-skarbowego) ciąży na **podatniku**. W tym przypadku ma zastosowanie technika **samoobliczania podatkowego**. Obowiązki procesowe podatnika wywodzą się tu z materialnoprawnego obowiązku podatkowego i są jego **pochodną**. Przy zastosowaniu techniki samoobliczania podatnik ustala, czy i w jakim zakresie podlega obowiązkowi podatkowemu, przekształca go w zobowiązanie podatkowe oraz odprowadza obciążający go dług podatkowy na rachunek wierzyciela podatkowego (organu podatkowego). Dokonując samoobliczenia, podatnik ma często również obowiązek przedstawienia organom podatkowym wymaganych przez prawo danych uzasadniających to obliczenie.

422 Samoobliczanie podatkowe rozpatrywane było w literaturze klasycznej na jednej płaszczyźnie z postępowaniem podatkowym z udziałem płatnika i traktowano je również jako postępowanie szczególne, którego zastosowanie powinno być zdeterminowane stroną **przedmiotową** podatkowoprawnego stanu faktycznego. W szczególności przyjmowano, iż w przypadku gdy ustawa w sposób pełny określa stan faktyczny objęty opodatkowaniem, którego wystąpienie w konkretnym przypadku rodzi zarówno obowiązek, jak i zobowiązanie podatkowe, wówczas można powierzyć obliczanie podatku samemu podatnikowi na tej samej zasadzie, jak powierza się je płatnikowi. Istotne znaczenie dla stosowania tego rodzaju techniki postępowania mają również przesłanki **podmiotowe**. Wydaje się nawet, że to właśnie one powinny w ostatecznym rezultacie przesądzać o zastosowaniu tej techniki. Można ją zatem stosować przy bardziej skomplikowanych konstrukcjach podatkowych, pod warunkiem jednak iż podatnicy będą w stanie prawidłowo ustalić obciążające ich należności podatkowe (np. samoobliczanie podatkowe dokonywane przez podmioty prowadzące pełną rachunkowość i dysponujące właściwą obsługą prawną). Przyjęcie natomiast tego rodzaju techniki postępowania bez należytego uwzględniania osoby podatnika, sposobu prowadzenia przez niego ewidencji działalności podlegającej opodatkowaniu, a przede wszystkim bez świadomości

znacznego poszerzenia obowiązków podatnika i jego odpowiedzialności za prawidłowe ukształtowanie zobowiązania podatkowego, przynosi w ostatecznym efekcie zupełnie odmienne skutki od tych, jakich oczekiwano przy wprowadzaniu samoobliczania.

Samoobliczanie podatkowe – podobnie jak obliczanie podatków przez płatnika – zapewnia stosunkowo szybki i regularny dopływ środków pieniężnych do budżetu, przy równoczesnym koncentrowaniu działań procesowych organów podatkowych nie tyle na samym wymiarze podatków, co na **kontroli** samoobliczania i obliczania dokonywanego przez płatnika. Z tego też względu dość chętnie sięga się do tego rodzaju techniki postępowania, nie zawsze biorąc pod uwagę obiektywne przesłanki jej stosowania.

423 Przyjęcie określonej techniki postępowania podatkowego – techniki samoobliczania podatkowego lub obliczania podatków przez płatników – determinuje udział podmiotów niebędących organami podatkowymi w postępowaniu podatkowym, w szczególności zaś przesądza o tym, jak rozłożone są obowiązki w zakresie **stosowania prawa podatkowego** między tymi organami, a podatnikami lub płatnikami.

Samoobliczanie podatkowe oraz obliczanie podatków przez płatników stanowi specyficzną, niespotykaną w innych gałęziach prawa, formę stosowania prawa. Chodzi przy tym o najbardziej istotną dla tego prawa realizację roszczenia podatkowego władzy publicznej w stosunku do podmiotów, które związane są z podatkowoprawnym stanem faktycznym określonym w ustawach zaliczanych do szczegółowego prawa podatkowego. Można zatem ten sposób realizacji prawa uznać za specyficzny dla prawa podatkowego. Nie ma bowiem w przypadku innych gałęzi prawa tak daleko idących możliwości powiązania prawa materialnego z procedurą, zwłaszcza zaś, gdy chodzi o udział podatnika w procesie stosowania prawa. W efekcie powstaje tu, wspominany już w części I rozdziale V niniejszego opracowania **dwuetapowy model administracyjnego stosowania prawa podatkowego**, w którym biorą udział podatnicy i płatnicy, jako podmioty niebędące podmiotami publicznymi (pierwszy etap stosowania prawa) oraz podmioty publiczne – administracja i sąd administracyjny – uczestniczące w drugim etapie stosowania prawa podatkowego.

W pierwszym etapie następuje samoobliczanie podatkowe dokonywane przez **podatników** albo obliczanie podatków przez **płatników**. Należy więc przyjąć, iż pierwszy etap stosowania prawa odbywa się bez bezpośredniego w nim udziału organów podatkowych, a więc nie występuje tu postępowanie podatkowe w ścisłym tego słowa znaczeniu. **Drugi etap** administracyjnego stosowania prawa podatkowego następuje wówczas, gdy organ podatkowy, kwestionując prawidłowość samoobliczania po-

datkowego lub obliczania podatku dokonanego przez płatnika, realizuje **wymiar kontrolny**. W takich przypadkach ma miejsce niejako klasyczne stosowanie prawa publicznego, kiedy to kompetentny organ państwowy wydaje wiążącą decyzję o charakterze jednostkowym (indywidualnym i konkretnym). Uruchamia to równocześnie możliwość przejścia do sądowego stosowania prawa, gdy po wyczerpaniu drogi administracyjnej, zostanie zaskarżone rozstrzygnięcie organu podatkowego drugiego stopnia.

424 Przedstawione techniki postępowania podatkowego znacznie się różnią od tradycyjnego postępowania, w którym rozstrzygnięcie sprawy podatkowej kończy się w każdym przypadku konstytutywną decyzją wymiarową, i które jest najbardziej zbliżone do ogólnego postępowania administracyjnego. Technika postępowania podatkowego oparta na samoobliczaniu podatkowym i obliczaniu podatku przez płatnika prowadzi do pogłębienia różnic pomiędzy postępowaniem podatkowym, jako szczególnym postępowaniem administracyjnym, a ogólnym postępowaniem administracyjnym.

III. Postępowanie podatkowe jako szczególne postępowanie administracyjne

425 Postępowanie podatkowe zaliczane jest do **szczególnego** postępowania administracyjnego. Ma ono więc określone cechy, pozwalające zaliczyć je do kategorii postępowań administracyjnych, jak również istnieją pewne istotne różnice pomiędzy tym postępowaniem a ogólnym postępowaniem administracyjnym, niezależne nawet od techniki postępowania podatkowego, która może jedynie te różnice pogłębiać, lecz nie stanowi głównej przyczyny ich występowania. Wynikają one bowiem w pierwszym rzędzie z odmienności **materialnego** prawa podatkowego i prawa administracyjnego.

426 Administracja zajmuje się różnorodnymi sprawami, regulowanymi często przez inne niż prawo administracyjne gałęzie – w tym przypadku przez prawo podatkowe – co powoduje, że nie można w sposób jednolity i uniwersalny uregulować postępowania administracyjnego – w przeciwieństwie do postępowania karnego czy cywilnego – lecz należy przyjąć występowanie ogólnego postępowania administracyjnego i postępowań szczególnych. Postępowania te, uzależnione od prawa materialnego, wykazują niejednokrotnie istotne zróżnicowania tak między sobą, jak i w stosunku do ogólnego postępowania administracyjnego. Należy to w całej rozciągłości odnieść do prawa podatkowego w którym postępowanie podatkowe oparte jest na technice **samoobliczania i obliczania podatku przez płatnika**. Generalne podobieństwa i różnice pomiędzy postępowa-

niem administracyjnym a postępowaniem podatkowym wynikają jednak w pierwszym rzędzie ze związków prawa podatkowego z prawem administracyjnym.

Postępowanie podatkowe – podobnie jak ogólne postępowanie administracyjne – nie jest postępowaniem kontradyktoryjnym, które dotyczy stosunków prawnych między stronami występującymi przed sądem ustalającym ich wzajemne prawa i obowiązki. Jest to zatem, jak już pisano w rozdziale II części I niniejszego opracowania, postępowanie, którego istota wykazuje te same cechy co ogólne postępowanie administracyjne – **podwójną** rolę organu administracji, będącego zarówno **podmiotem prowadzącym postępowanie, jak i podmiotem stosunku materialnoprawnego**.

Stosunek zobowiązaniowy, jaki powstaje w wyniku decyzji organu podatkowego lub rodzi się z samego prawa, jest stosunkiem **administracyjnoprawnym** o nierównorzędnej sytuacji prawnej jego podmiotów. Postępowanie podatkowe, jak każde postępowanie administracyjne, prowadzone jest przez organ administracji, który, będąc podmiotem kształtującym sytuację prawną podatnika w ramach toczącego się postępowania, jest jednocześnie podmiotem stosunku materialnoprawnego. Organ ten, zarówno w ogólnym postępowaniu administracyjnym, jak i w postępowaniu podatkowym, w sposób **jednostronny i władczy** reguluje – w granicach obowiązującego prawa – sytuację prawną podmiotów niepodporządkowanych mu poza ramami toczącego się postępowania. Analizowane procedury wykazują jednak pomiędzy sobą także znaczne różnice.

427 Zobowiązanie podatkowe powstaje w następstwie **konkretnego zdarzenia lub działania**, z którymi prawo łączy określone skutki. Zdarzenia te i działania – z mocy obowiązującego prawa – przyjmują charakter faktów prawnych i rodzą po stronie podatnika obowiązek podatkowy, przekształcony następnie w zobowiązanie podatkowe, którego treść powinna jednoznacznie wynikać z podatkowoprawnego stanu faktycznego poszczególnych ustaw podatkowych. W postępowaniu podatkowym niezbędne jest zatem ustalenie zdarzeń i działań, które są istotne z punktu widzenia tego stanu. Natomiast w prawie administracyjnym uprawnienia i obowiązki administracji i jednostki wynikają najczęściej **bezpośrednio z obowiązującego prawa** i stanowią podstawę do korzystania przez administrację z prawnych środków działania niezbędnych do realizacji zadań, jakie zostały na nią nałożone, co powoduje, iż z reguły właśnie te zadania, a nie konkretne zdarzenia, stają się główną przesłanką jej aktywności.

W postępowaniu podatkowym dąży się w pierwszym rzędzie do odtworzenia **przeszłości**, stanowiącej podstawę kształtowania stosunków prawnych między organami podatkowymi a podatnikami. W większości

przypadków kształtowania stosunków administracyjnoprawnych dąży się natomiast do ustalenia stanów mających nastąpić **w przyszłości**, przy wykorzystywaniu prawa jako jednego z elementów kształtowania przyszłych stanów. Procedura podatkowa jest zatem z reguły bardziej **skomplikowana** niż ogólne postępowanie administracyjne i z tego punktu widzenia przypomina raczej procedurę sądową niż administracyjną.

Ustalenie stanu rzeczywistego wymaga w postępowaniu podatkowym – podobnie jak w postępowaniu sądowym – **ścisłego unormowania** czynności służących odtworzeniu zaistniałych zdarzeń i działań. Wyraża się to w przywiązywaniu znacznej wagi do protokołów i większego ich sformalizowania niż w ogólnym postępowaniu administracyjnym. Rodzaje dowodów są niejednokrotnie **z góry** przez przepisy prawne przewidziane, ponieważ chodzi tu o ustalenie powtarzających się zdarzeń i działań istotnych dla podatkowoprawnego stanu faktycznego. Chociaż więc nie sposób wykluczyć w postępowaniu podatkowym swobodnej oceny dowodów, to jednak zasada ta w większym stopniu niż w ogólnym postępowaniu administracyjnym ulega ograniczeniu, a pewne dowody powinny być przyjęte przed innymi (np. szczególna rola dowodów z ksiąg). Wiele rodzajów materiałów faktycznych służących do odtwarzania „podatkowej przeszłości" jest znormalizowanych, przedstawianych w formie typowych formularzy wypełnianych przez podatników. Służą one bowiem do odtworzenia okresowych zdarzeń i działań powtarzających się u podatników prowadzących działalność gospodarczą lub związanych w dłuższym czasie z pewnymi istotnymi dla prawa podatkowego faktami. Dlatego też często można z góry ustalić, jakiego rodzaju dowody powinny służyć ustaleniu stanów rzeczywistych w zakresie określonych podatków (np. szczególna rola faktury w postępowaniu dotyczącym podatku od towarów i usług). Formalizuje to w znacznej mierze postępowanie podatkowe w porównaniu z ogólnym postępowaniem administracyjnym.

Wskazane różnice pomiędzy postępowaniem podatkowym a ogólnym postępowaniem administracyjnym nakazują traktowanie go jako **szczególnego postępowania administracyjnego**. Wynika to, najszerzej ujmując, z istoty prawnej i specyfiki prawa podatkowego (przedstawionej w I części niniejszego opracowania) w stosunku do innych gałęzi, zwłaszcza zaś prawa administracyjnego.

We współczesnych systemach prawo podatkowe uznawane jest z reguły, jak już pisano, za samodzielną gałąź prawa, charakteryzującą się swoistymi instytucjami prawnymi, tak w dziedzinie prawa materialnego, jak i procedury. Technika prawodawcza zastosowana przy regulacji postępowania podatkowego nie zmienia samej jego istoty, kształtowanej w pierw-

szym rzędzie przez materialne prawo podatkowe, którego realizacji ma właśnie służyć to postępowanie.

428 Postępowanie podatkowe może być uregulowane w **odrębnym** akcie prawnym, z wyłączeniem bezpośredniego stosowania przepisów ogólnego postępowania administracyjnego (chociaż instytucje ogólnego postępowania administracyjnego są w wielu przypadkach dosłownie przejmowane przez przepisy normujące postępowanie podatkowe, jak to miało miejsce w przypadku Ordynacji podatkowej z 1934 r. oraz wzorowanym na niej dekrecie z 1946 r. o postępowaniu podatkowym). Inny model postępowania podatkowego zakłada **całkowite włączenie** go do ogólnego postępowania administracyjnego, co raczej w praktyce nie występuje zbyt często, zważywszy wskazywane różnice pomiędzy tymi procedurami. Wreszcie trzeci sposób uregulowania postępowania podatkowego polega na **formalnym** włączeniu tego postępowania do ogólnego postępowania administracyjnego z wyodrębnieniem w jego przepisach rozwiązań szczególnych dotyczących spraw podatkowych, przy jednoczesnym odrębnym unormowaniu instytucji postępowania podatkowego – w szerszym lub węższym zakresie – poza przepisami ogólnego postępowania podatkowego. Istniejące związki pomiędzy tymi procedurami powodują, iż w praktyce nie można ich całkowicie od siebie oddzielić. Przy odrębnej regulacji postępowanie podatkowe – mając określone związki z ogólnym postępowaniem administracyjnym – musi w praktyce przyjąć niektóre jego instytucje, zaś przy włączeniu do aktu prawnego regulującego ogólne postępowanie administracyjne niezbędne staje się unormowanie w nim instytucji specyficznych dla postępowania podatkowego.

IV. Regulacja prawna postępowania podatkowego

429 Podstawowym aktem prawnym w dziedzinie postępowania podatkowego jest ustawa z 29.8.1997 r. – Ordynacja podatkowa oraz Ordynacja podatkowa z 2018 r. Problematyka postępowania podatkowego została uregulowana w dziale IV Ordynacji z 1997 r. „Postępowanie podatkowe". Przepisy z zakresu postępowania podatkowego pomieszczone zostały jednak nie tylko w dziale IV, lecz również w dziale III „Zobowiązania podatkowe" – w rozdziałach poświęconych problematyce informacji podatkowych i rachunków, a także w dziale V „Czynności sprawdzające" dziale VI „Kontrola podatkowa", w dziale VII „Tajemnica skarbowa" oraz w dziale VIIIa „Zaświadczenia" art. 306a–306n.

Wymieniona problematyka uregulowana w Ordynacji z 1997 r. jest typowa dla procedury podatkowej i w znacznej mierze przesądza o jej specyfice w stosunku do ogólnego postępowania administracyjnego. W okre-

sie obowiązywania dekretu z 1946 r. o postępowaniu podatkowym (lata 1946–1980) zagadnienia te były uregulowane w tym akcie prawnym.

430 Samoobliczanie podatkowe oraz obliczanie podatków przez płatników w znacznym stopniu ogranicza stosowanie w postępowaniu podatkowym instytucji prawnych ukształtowanych w ogólnym postępowaniu administracyjnym. Występują one w pełnym zakresie dopiero, gdy następuje formalne wszczęcie postępowania podatkowego. Dokonywane jest ono z urzędu lub też na żądanie strony.

Przeprowadzanie przez organ podatkowy kontroli prawidłowości samoobliczania podatkowego lub obliczania podatku przez płatnika nie zawsze prowadzi do wszczęcia postępowania podatkowego, a więc wszczęcia w przypadku nieprawidłowych działań podatnika lub płatnika obciążonych określonymi obowiązkami w procesie stosowania prawa podatkowego. W sytuacji bowiem, gdy organ podatkowy uzna, iż podatnik lub płatnik dokonali w sposób prawidłowy ustalenia zobowiązania podatkowego, nie wydaje decyzji podatkowej stwierdzającej ten fakt. Postępowanie podatkowe w ścisłym tego słowa znaczeniu – stanowiące szczególny rodzaj postępowania administracyjnego – ma zatem miejsce, jak już szerzej pisano, jeżeli organ podatkowy rozstrzyga sprawę w formie **decyzji podatkowej** (administracyjnej), zarówno gdy jest to decyzja konstytutywna – zobowiązanie powstaje „z wymiaru" – jak i decyzja deklaratoryjna, gdy obowiązek ustalenia zobowiązania podatkowego spoczywa na płatniku lub podatniku. Decyzje podatkowe nie mogą być oczywiście sprowadzane jedynie do decyzji wymiarowych, gdyż stanowią one podstawową formę rozstrzygnięcia sprawy podatkowej albo innego sposobu zakończenia postępowania w danej instancji. Organ podatkowy może także wydawać **postanowienia**, które dotyczą jedynie poszczególnych kwestii wynikających w toku postępowania podatkowego, lecz w zasadzie nie rozstrzygają o istocie sprawy.

431 Po wydaniu decyzji lub postanowienia postępowanie podatkowe toczy się w generalnym swym kształcie zgodnie z zasadami przyjętymi dla ogólnego postępowania administracyjnego. Chodzi zwłaszcza o odwołanie od decyzji podatkowej (zażalenie od postanowienia), wznowienie postępowania, uchylenie, zmianę oraz stwierdzenie nieważności decyzji, a także zaskarżenie decyzji do sądu administracyjnego. W postępowaniu podatkowym stosuje się także instytucje znacznie zbliżone do ogólnego postępowania administracyjnego. Dotyczy to zasad ogólnych postępowania przed organami administracji, właściwości organów, wyłączenia pracownika oraz organu, strony, załatwienia spraw, doręczenia, wezwania, terminów, protokołów i adnotacji, udostępnienia akt, dowodów czy też zawieszenia postępowania. Generalny kształt tych instytucji – wynikający

z istoty postępowania administracyjnego dotyczącego spraw indywidualnych rozstrzyganych w drodze decyzji administracyjnej, zachowany został w postępowaniu podatkowym. Niekiedy jednak przepisy regulujące postępowanie podatkowe dokonują ich określonej modyfikacji. Wiąże się ona nie tyle z podstawowymi różnicami pomiędzy ogólnym postępowaniem administracyjnym a postępowaniem podatkowym, o których już pisano; dokonuje się ich niejednokrotnie z punktu widzenia interesu administracji podatkowej, nie zawsze z odpowiednim uwzględnieniem interesu podatnika i innych uczestników postępowania.

432 Przyjmując, że postępowanie podatkowe powinno regulować czynności organów administracji i uczestników postępowania, zmierzające do ustalenia zobowiązania podatkowego (przez organ podatkowy, podatnika lub płatnika) i jego dobrowolnego wykonania, wiele norm prawnych Ordynacji z 1997 r. determinujących specyfikę postępowania podatkowego zamieszczono w jej dziale, normującym zobowiązania podatkowe, oraz w działach poświęconych problematyce czynności sprawdzających, kontroli podatkowej oraz tajemnicy skarbowej. Te działy więc, a nie dział IV („Postępowanie podatkowe"), przesądzają o specyfice postępowania podatkowego w stosunku do ogólnego postępowania administracyjnego, zwłaszcza zaś wynikającej z techniki samoobliczania podatkowego oraz obliczania podatków przez płatników.

433 W Ordynacji podatkowej z 2018 r. uwzględniono, przynajmniej formalnie, podział postępowania podatkowego, na postępowanie w ścisłym tego słowa znaczeniu, dział III „Postępowanie podatkowe" oraz na postępowanie specyficzne dla prawa podatkowego – dział IV „Postępowania szczególne". W porównaniu do Ordynacji z 1997 r. materia postępowania podatkowego jest bardziej uporządkowana i przejrzysta, zwłaszcza zaś, jeżeli dokonana się oceny tej regulacji opierając się jedynie na samych tytułach wymienionych działów. Na cztery działy merytoryczne Ordynacji aż dwa dotyczą postępowania podatkowego, a ponad połowa wszystkich jej przepisów obejmuje te zagadnienia. Bliższa analiza treści poszczególnych działów nowej Ordynacji wskazuje jednak, że prawodawca w dalszym ciągu nie potrafi właściwie rozdzielić zagadnień procedury i problematyki prawa materialnego. Jest to szczególnie rażące w przypadku ogólnego prawa podatkowego. W dziale I „Przepisy ogólne" zamieszczono tak typową materię proceduralną, jak właściwość organów podatkowych, wyłączenie pracownika oraz organu, terminy oraz tajemnicę skarbową, zaś w dziale II „Zobowiązania podatkowe" zamieszczono istotną regulację o charakterze proceduralnym, zwłaszcza dla samej specyfiki procedury podatkowej, jak: udostępnianie i przekazywanie informacji podatkowych oraz rachunki.

W dalszych rozważaniach poświęconych postępowaniu podatkowemu omówione będą te rozwiązania prawne, które zostaną w niniejszym opracowaniu uznane za rozwiązania z dziedziny procedury podatkowej, i to procedury o charakterze specyficznym dla prawa podatkowego.

Podstawowe znaczenie z punktu widzenia właściwego funkcjonowania postępowania podatkowego, szczególnie zaś z punktu widzenia techniki postępowania, ma problematyka postępowania w zakresie ewidencji podatników oraz gromadzenia i wykorzystywania informacji podatkowej, a także dowody w postępowaniu podatkowym oraz kontrola podatkowa. Zagadnienia te przesądzają równocześnie o istocie postępowania podatkowego, szczególnie zaś jego odmienności w stosunku do ogólnego postępowania administracyjnego, co uzasadnia koncentrację dalszych rozważań na tych właśnie zagadnieniach.

§ 2. Ewidencja podatników oraz gromadzenie i wykorzystywanie informacji podatkowej

I. Uwagi ogólne

Przebieg postępowania podatkowego uzależniony jest w znacznej mierze od podatkowoprawnego stanu faktycznego określonego w poszczególnych ustawach. Biorąc pod uwagę, że elementy składające się na ten stan powinny być wyraźnie określone w przepisach ustaw podatkowych, ciąg czynności mających na celu odtworzenie zdarzeń faktycznych i prawnych związanych z przekształceniem obowiązku podatkowego w zobowiązanie można dość precyzyjnie ustalić w przepisach normujących postępowanie podatkowe. W przypadku prostych konstrukcji materialnoprawnych czynności procesowe mogą być znacznie ograniczone. Natomiast skomplikowany stan faktyczny wymaga istotnego rozbudowania czynności procesowych, co niejednokrotnie prowadzi do obciążenia podatników i innych podmiotów wieloma – nieraz uciążliwymi i kosztownymi – obowiązkami procesowymi. Tego rodzaju obowiązki nie występują w ogólnym postępowaniu administracyjnym. Ponadto, w tym ostatnim postępowaniu obowiązki procesowe stron mają miejsce w zasadzie dopiero po wszczęciu postępowania. **434**

Wszczęcie postępowania, które zgodnie z przepisami obu Ordynacji, może być dokonane na wniosek strony lub z urzędu, wywołuje daleko idące skutki procesowe. Oznacza ono, że rozpoczęło się postępowanie, biegną terminy (np. termin załatwienia sprawy), a strony postępowania obciążo- **435**

ne są obowiązkami proceduralnymi, różnymi od obowiązków materialnoprawnych. Przekształcenie obowiązku podatkowego w zobowiązanie odbywa się jednak również bez wydawania decyzji podatkowej, a więc i bez formalnego wszczęcia postępowania. W tych sytuacjach nie można jednak przyjąć, iż nie miało miejsca postępowanie podatkowe, skoro podatnicy, płatnicy, a także inne podmioty zostały obciążone określonymi obowiązkami proceduralnymi, z reguły ściśle ustalonymi przez prawo, odmiennymi od obowiązków materialnoprawnych. Obowiązki te – często wyraźnie powiązane z prawem materialnym – tworzą w swym całokształcie prawnie uporządkowany ciąg działań wynikający z przyjętej techniki postępowania podatkowego. Dlatego też w postępowaniu podatkowym jego początku nie należy ograniczać do samego formalnego wszczęcia postępowania, lecz powinno się go ujmować szeroko. Można więc umownie wydzielić pewne ciągi działań składające się na jego wstępną fazę – postępowanie wstępne.

436 **Postępowanie wstępne** odgrywa ważną rolę, zarówno gdy przekształcenie obowiązku podatkowego w zobowiązanie następuje w każdym przypadku w drodze wymiaru podatkowego, jak i wówczas, gdy stosuje się technikę samoobliczania lub obliczania podatku przez płatnika. Niezależnie od techniki postępowania dane uzyskane w tej fazie służą do **bieżącej kontroli** podatnika i płatnika, zwłaszcza gdy chodzi o prawidłowe ustalenie zobowiązań podatkowych z tytułu zaliczek oraz terminowe ich wpłacanie, a także rozliczanie z tytułu podatku od towarów i usług.

W przypadku powstawania zobowiązań podatkowych na mocy decyzji organu podatkowego dane uzyskane w tej fazie postępowania albo stanowią dostateczny materiał do rozstrzygnięcia sprawy podatkowej (w podatkach o prostych stanach faktycznych), lub też wymagają uzupełnienia. Biorąc pod uwagę, iż w polskim systemie podatkowym zobowiązanie podatkowe powstaje na mocy decyzji w przypadku podatków o prostych stanach faktycznych, można przyjąć z pewnym uproszczeniem, że postępowanie wstępne dostarcza z reguły dostateczne materiały do podejmowania konstytutywnej decyzji podatkowej przekształcającej obowiązek podatkowy w zobowiązanie.

Samoobliczanie lub obliczanie podatków przez płatników powoduje natomiast, że dane uzyskane w postępowaniu wstępnym stanowią nie tylko istotny materiał do bieżącej kontroli podatników, lecz przede wszystkim służą kontroli wypełniania przez nich i płatników obciążających ich obowiązków w zakresie przekształcania obowiązku podatkowego w zobowiązanie. Kontrola podatkowa przy tego rodzaju technice postępowania stanowi jej zasadniczy element. Jeżeli w wyniku kontroli organ podatkowy wydaje deklaratoryjną decyzję podatkową, musi wcześniej uruchomić

pełne postępowanie podatkowe rozpoczynające się od jego formalnego wszczęcia, aż po rozstrzygnięcie indywidualnej sprawy podatkowej decyzją podatkową (administracyjną). W przypadku jednak, gdy w wyniku kontroli ustalona zostanie prawidłowość działania podatnika lub płatnika, nie wszczyna się formalnego postępowania podatkowego, chociaż bez wątpienia samo postępowanie podatkowe miało tu miejsce.

Postępowanie wstępne – które stanowi początek postępowania podatkowego w szerokim tego rozumieniu – służy przede wszystkim **ewidencji podmiotów** związanych ze stanem faktycznym rodzącym obowiązek podatkowy, niekiedy nawet potencjalny (np. obowiązek dokonania zgłoszenia rejestracyjnego w podatku od towarów i usług jeszcze przed podjęciem pierwszych czynności objętych obowiązkiem podatkowym) oraz **rejestracji zdarzeń** mających wpływ na opodatkowanie. Realizowane to jest poprzez ewidencję podatników oraz gromadzenie i wykorzystywanie informacji podatkowej.

II. Ewidencja podatników

Ewidencja podatników nie została uregulowana w przepisach Ordynacji **437**
podatkowej z 1997 r. Ujęto ja w przepisach ustawy z 13.10.1995 r. o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników (tekst jedn. Dz.U. z 2017 r. poz. 869 ze zm.). Natomiast Ordynacja podatkowa z 2018 r. reguluje tę problematykę w dziale „Postępowania szczególne".

Ewidencja stanowi zespół ustalonych przez prawo czynności podejmowanych przez organy podatkowe, podatników i płatników, których celem jest dokonanie **rejestracji** podatników i płatników, a także, w zależności od konstrukcji podatkowoprawnych stanów faktycznych, elementów **przedmiotowych** podatku (np. dane dotyczące działalności gospodarczej prowadzonej przez podatnika). Numer identyfikacji podatkowej otrzymany w związku z określonym podatkiem (np. podatkiem dochodowym od osób fizycznych) wykorzystywany jest we wszystkich podatkach, jakie w przyszłości mogą obciążać dany podmiot (np. przy opodatkowaniu darowizn), aż do zgonu lub utraty bytu prawnego podatnika (z pewnymi drobnymi wyjątkami).

Zgodnie z obowiązującą regulacją, podatnicy, płatnicy i inne podmio- **438**
ty wskazane przez prawo podlegają obowiązkowi ewidencyjnemu. Identyfikatorem podatkowym osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej lub niebędących zarejestrowanymi podatnikami podatku od towarów i usług, jest numer PESEL. W przypadku podmiotów podlegających obowiązkowi ewidencyjnemu identyfikatorem jest NIP. Na podmio-

tach tych ciąży obowiązek dokonania zgłoszenia identyfikacyjnego do naczelnika urzędu skarbowego. Dokonuje się go jednokrotnie, bez względu na rodzaj oraz liczbę opłacanych podatków, formę opodatkowania, liczbę oraz rodzaje prowadzonej działalności gospodarczej oraz liczbę prowadzonych przedsiębiorstw. Z obowiązku ewidencyjnego zwolnieni są podatnicy, którzy uzyskali numer identyfikacyjny na podstawie przepisów VAT.

439 Przepisy regulujące ewidencję i identyfikację podatników i płatników dają podstawę do stworzenia **bieżącej rejestracji** danych, służących – w zależności od techniki postępowania – wymiarowi podatkowemu lub też kontroli prawidłowości obliczania podatków przez podatników lub płatników. Samo dokonanie rejestracji, jak i późniejsza jej aktualizacja, stanowią pierwszy, wstępny etap postępowania podatkowego rozumianego w szerokim jego znaczeniu. Skoro bowiem przepisy prawa podatkowego nakładają na podatników i płatników obowiązki służące przekształceniu obowiązku podatkowego w zobowiązanie oraz jego realizacji, to należy przyjąć, iż stanowi to początek przewidzianego przez prawo ciągu czynności służących realizacji materialnego prawa podatkowego. W niektórych podatkach zgłoszenie rejestracyjne (np. podatek rolny, leśny, od nieruchomości) dostarcza materiału faktycznego, który w zasadzie, przy ewentualnych niewielkich uzupełnieniach, jest wystarczający do rozstrzygnięcia sprawy podatkowej. Skomplikowane konstrukcje podatkowe wymagają jednak znacznie szerszego materiału faktycznego. Funkcjonująca w Polsce technika postępowania podatkowego wiąże się z koniecznością zgromadzenia przez organy podatkowe wielu skomplikowanych materiałów, niezbędnych do kontroli prawidłowości realizacji przez podatników i płatników nałożonych na nich obowiązków proceduralnych.

Istotne uzupełnienie danych gromadzonych przez organy podatkowe we wstępnym etapie postępowania stanowią materiały informacyjne, które zgodnie z przepisami Ordynacji powinny być przesyłane organom podatkowym przez zobowiązane do tego podmioty.

III. Gromadzenie i wykorzystywanie informacji podatkowej

440 **Informacje podatkowe** odgrywają znaczącą rolę w postępowaniu podatkowym. Dostarczają one bowiem zarówno danych o określonych podatnikach – łączonych z materiałami uzyskanymi w drodze rejestracji i ewidencji podatników – jak i danych świadczących o rozmiarach źródeł opodatkowania i ogólnych przejawach życia gospodarczego występujących na określonym terenie. Odpowiednie rozwiązania prawne w dziedzinie informacji podatkowej determinują w istotnym stopniu skuteczność kontroli

bieżącej wykonywanej przez organy podatkowe, zwłaszcza co do prawidłowości rozliczeń z tytułu zaliczek na podatki, a także wpływają na efekty kontroli samoobliczania podatkowego oraz obliczania podatków przez płatników. Uzależnione jest to w znacznej mierze od stworzenia systemu automatycznego gromadzenia danych przez organy podatkowe oraz efektywności ich przetwarzania. System ten powinien jednak uwzględniać również zasady **ekonomiki** postępowania podatkowego, zwłaszcza zaś koszty obciążające podmioty zobowiązane do dostarczania materiałów informacyjnych, a także konieczność zachowania sfery prywatności jednostki (podatnika), podlegającej w państwie prawnym konstytucyjnej ochronie.

Informacje podatkowe – biorąc pod uwagę wskazaną ich rolę w postępowaniu podatkowym – powinny być unormowane w dziale Ordynacji podatkowej poświęconym postępowaniu, a nie zobowiązaniom podatkowym, jak to uczyniono w obu Ordynacjach podatkowych.

441 Według obowiązujących przepisów, osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne prowadzące działalność gospodarczą mają – na pisemne żądanie organu podatkowego – obowiązek **sporządzania i przekazywania informacji** o zdarzeniach wynikających ze stosunków cywilnoprawnych albo prawa pracy, mogących mieć wpływ na powstanie obowiązku podatkowego lub wysokość zobowiązania podatkowego podmiotów, z którymi zawarto umowę. Ponadto podmioty te zostały obciążone obowiązkiem sporządzania informacji podatkowych bez wezwania organu podatkowego w przypadku umów zawartych z nierezydentami w rozumieniu prawa dewizowego oraz udzielania, w przypadkach określonych przez odrębne ustawy, informacji w razie wystąpienia o nie władz państw obcych. Informacje o założonych i zlikwidowanych rachunkach bankowych związanych z prowadzoną działalnością gospodarczą powinny być przesyłane Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej przez banki oraz spółdzielcze kasy oszczędnościowo-kredytowe.

442 Ponadto organy administracji rządowej i samorządowej oraz państwowe i samorządowe jednostki organizacyjne zobowiązane zostały do współdziałania z organami administracji podatkowej. W szczególności powinny one, zgodnie z obowiązującymi przepisami, nieodpłatnie udostępniać im informacje w sprawach indywidualnych oraz udzielać pomocy przy wykonywaniu ich zadań. Przepisy te należy wiązać z tendencjami do coraz szerszej wymiany informacji i udzielania pomocy prawnej w zakresie opodatkowania. Chodzi zwłaszcza o uprawnienia organów podatkowych do nieodpłatnego korzystania z danych (także zapisanych elektronicznie) zgromadzonych w aktach spraw, zbiorach dokumentów, ewidencjach, reje-

strach – sądów, państwowych i samorządowych jednostek organizacyjnych oraz państwowych osób prawnych.

Znaczne rozszerzenie (od 2016 r.) źródeł informacji organów podatkowych należy wiązać z ogólnoświatową tendencją przeciwdziałania stale narastającego unikania opodatkowania, a nawet uchylaniu się od niego. Występuje ona nie tylko w Polsce, lecz także w innych krajach unijnych i spoza Unii Europejskiej. Stosunkowo najlepiej radzą sobie z tym Stany Zjednoczone, czego nie można powiedzieć o Polsce należącej do krajów, w których zarówno unikanie, jak i uchylanie się od opodatkowania (będące z reguły deliktem skarbowym) występują w znacznym nasileniu.

Obowiązek sporządzania i przesyłania informacji spoczywa również – według obu Ordynacji– na **sądach, komornikach sądowych oraz notariuszach**. Przedmiotem tych informacji są zdarzenia prawne, które mogą spowodować powstanie zobowiązania podatkowego.

443 Informacje podatkowe funkcjonujące w systemach podatkowych współczesnych państw są niepełne, bez uwzględnienia wymiany informacji z innymi państwami, zwłaszcza zaś państwami należącymi do Unii Europejskiej. Problematyka to została w 2017 r. wyłączona z regulacji Ordynacji podatkowej z 1997 r., a także zagadnienia te nie są unormowane w nowej Ordynacji. Zostały one ujęte w ustawie z 9.3.2017 r. o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami (Dz.U. z 2017 r. poz. 648). Pomimo to dla pełnego obrazu informacji podatkowych i ich roli w postępowaniu podatkowym niezbędne jest ogólne ich zarysowanie w niniejszym opracowaniu.

Ustawa z marca 2017 r. reguluje m.in., zasady i tryb wymiany informacji podatkowych z innymi państwami, właściwość organów podatkowych realizujących tę wymianę, obowiązki instytucji finansowych w zakresie wymiany informacji, obowiązki jednostek wchodzących w skład grupy podmiotów, o których mowa w tej ustawie, w zakresie automatycznej wymiany informacji. Analizowana ustawa nie dotyczy wymiany informacji podatkowych ze Stanami Zjednoczonymi, gdyż problematyka ta ujęta została w umowie między Rządem Polski i Rządem Stanów Zjednoczonych podpisanej w Warszawie 7.10.2017 r.

444 Istotną rolę w postępowaniu podatkowym odgrywa zwłaszcza wymiana informacji podatkowych z państwami członkowskimi Unii Europejskiej realizująca postanowienia dyrektywy Rady 2011/16/UE z 15.2.2011 r. w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania i uchylająca dyrektywę 77/799/EWG (Dz.Urz. UE L 64 z 11.3.2011 r.), na którą powołują się przepisy ustawy z marca 2017 r.

Zgodnie z treścią preambuły do Dyrektywy 2011, ogromny wzrost mobilności podatników, liczby transakcji transgranicznych oraz interna-

cjonalizacji instrumentów finansowych państw członkowskich powoduje, że trudno jest prawidłowo określić właściwą wielkość podatków, co ma istotny wpływ na funkcjonowanie systemów podatkowych poszczególnych państw i prowadzi do podwójnego opodatkowania, które z kolei skłania do oszustw podatkowych i uchylania się od opodatkowania. W związku z tym, nie można ograniczać uprawnień kontrolnych w dziedzinie opodatkowania jedynie do szczebla krajowego, gdyż prowadzi to do istotnych zagrożeń w funkcjonowaniu rynku wewnętrznego UE. W szczególności skutecznym narzędziem usprawniającym prawidłowe naliczanie podatków w sytuacjach transgranicznych i zwalczającym oszustwa podatkowe może być **obowiązkowa, automatyczna wymiana informacji bez warunków wstępnych**. Jej podstawowym celem staje się efektywna współpraca administracyjna między państwami członkowskimi służąca przezwyciężeniu negatywnych skutków rosnącej globalizacji na rynku wewnętrznym Unii, co nie jest do osiągnięcia w sposób wystarczający przez same państwa członkowskie. Cel ten może być natomiast optymalnie realizowany poprzez uzyskanie jednolitości i skuteczności stosowania odpowiednich postanowień prawa unijnego, zgodnie z zasadą pomocniczości określoną w art. 5 Traktatu o Unii Europejskiej. Podstawowym celem Dyrektywy 2011 staje się więc, według jej art. 1 ust. 1, wymiana informacji istotnych z punktu widzenia **stosowania i egzekwowania krajowych przepisów państw członkowskich dotyczących podatków**.

Analiza treści art. 1 „Przedmiot" i art. 2 „Zakres stosowania" Dyrektywy 2011 (implementowanej do polskiego porządku prawnego w 2013 r.) wskazuje, że jej zakres przedmiotowy został znacznie poszerzony w stosunku do postanowień poprzednio obowiązującej dyrektywy 77/779.

Zgodnie z art. 2, Dyrektywa 2011 ma zastosowanie do wszelkich podatków każdego rodzaju pobieranych przez państwo członkowskie lub na jego rzecz lub przez jednostki terytorialne lub administracyjne państwa członkowskiego, w tym także władze lokalne lub na ich rzecz. Wyłączenie z jej zakresu przedmiotowego podatku od wartości dodanej, akcyzy i ceł uzasadnia się tym, że daniny te objęte są innymi przepisami unijnymi dotyczącymi współpracy administracyjnej pomiędzy państwami członkowskimi. Wyłączeniu podlegają także opłaty, ale jedynie takie, które są opłatami za zaświadczenia i inne dokumenty wystawiane przez organy publiczne (co odpowiada w polskim porządku prawnym opłacie skarbowej), wreszcie należności o charakterze umownym, takie jak wynagrodzenia za usługi użyteczności publicznej.

445 Współpraca międzynarodowa w zakresie wymiany informacji podatkowych regulowana jest także w oparciu o akty międzynarodowego prawa

podatkowego, zwłaszcza zaś dwustronne umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania. Mogą one zawierać wąskie lub szerokie klauzule wymiany informacji. W pierwszym przypadku wymiana informacji ograniczona jest jedynie do zakresu koniecznego dla realizacji danej umowy. Natomiast przy szerokim zakresie wymiany informacji rozszerzona jest ona także na informacje konieczne do przeciwdziałania zjawisku uchylania się od opodatkowania, głównie zaś obejścia prawa podatkowego.

Istnieje ścisły związek pomiędzy wymianą informacji w ramach UE, a wymianą z państwami trzecimi. Zgodnie z treścią art. 19 Dyrektywy 2011, w przypadku gdy państwo członkowskie zapewnia krajowi trzeciemu, a więc krajowi spoza Unii, szerszą współpracę niż przewiduje ta dyrektywa, państwo to nie może odmówić tego rodzaju współpracy, innemu państwu członkowskiemu, gdy wystąpi o taką szerszą współpracę. Oznacza to, że zakres współpracy pomiędzy państwami UE może być w określonych przypadkach nawet szerszy niż przewidują to postanowienia Dyrektywy 2011.

Podstawowe formy współpracy administracji podatkowej państw członkowskich przewidziane w Dyrektywie 2011 to, **wymiana na wniosek, automatyczna wymiana informacji oraz wymiana spontaniczna**. Wymiana na wniosek oznacza wymianę informacji na podstawie wniosku kierowanego w konkretnym przypadku do określonego państwa członkowskiego. Wymiana automatyczna polega zaś na systematycznym przekazywaniu w regularnych odstępach czasu określonych z góry informacji bez uprzedniego wniosku. Przyjmuje się w preambule do Dyrektywy 2011, że ta ostatnia wymiana, jako wymiana bez warunków wstępnych, jest najskuteczniejszym środkiem **zwalczania oszustw podatkowych**. Do tego celu służy także w znacznej mierze spontaniczna wymiana informacji, polegająca na nieregularnym przekazywaniu informacji państwu członkowskiemu przez drugie państwo należące do Unii w dowolnym momencie i bez uprzedniego wniosku. Ma ona miejsce w szczególności w przypadku domniemania, że oszczędności podatkowe mogą wynikać z fikcyjnych transferów zysku wewnątrz grupy przedsiębiorstw albo też przypuszczeń, że informacje przekazywane jednemu państwu przez drugie państwo mogą być istotne dla określenia obowiązku podatkowego w tym drugim państwie.

IV. Tajemnica skarbowa

446 Wykorzystanie informacji podatkowych może być realizowane wyłącznie w postępowaniu podatkowym, zaś udostępnianie ich do innych celów lub innym podmiotom dokonywane jest tylko w zakresie unormowanym

przez prawo i na zasadach tam przewidzianych. Dane wynikające z informacji objęte są bowiem **tajemnicą skarbową**. Tajemnica skarbowa została unormowana w odrębnym dziale Ordynacji podatkowej z 1997 r. (dział VII „Tajemnica Skarbowa") zaś w Ordynacji z 2018 r. w dziale I „Przepisy ogólne", chociaż nie ulega wątpliwości, iż problematyka ta należy ze swej istoty do postępowania podatkowego. Jej merytoryczne związki z postępowaniem wynikają przede wszystkim z tego, że zachowanie tajemnicy dotyczy materiałów faktycznych służących do ustalania obowiązku podatkowego oraz przekształcenia go w zobowiązanie. Sam zakres danych objętych tajemnicą jest jednak szerszy od materiałów faktycznych uzyskiwanych przez organy podatkowe poprzez informacje podatkowe. Tajemnicą objęte są bowiem także dane wynikające z zeznań, deklaracji podatkowych, jak również innych materiałów uzyskiwanych poprzez działania własne organów podatkowych (kontrolę, lustrację, oględziny).

447 Tajemnicę skarbową – zgodnie z obowiązującymi przepisami – stanowią **indywidualne dane** zawarte w deklaracjach oraz innych dokumentach składanych przez podatników, płatników lub inkasentów (przez zobowiązanych i zainteresowanych, według Ordynacji z 2018 r.), a także m.in. dane wynikające z informacji podatkowych oraz zawarte w aktach postępowania podatkowego, szczególnego postępowania podatkowego, kontroli podatkowej, kontroli celno-skarbowej. Na podkreślenie zasługują dane objęte tajemnicą skarbową uzyskane przez organy podatkowe na podstawie przepisów powoływanej już ustawy z 9.3.2017 r. o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami.

Objęcie określonych materiałów tajemnicą skarbową oznacza nie tylko ograniczenie możliwości ich wykorzystywania przez podmioty nimi dysponujące, lecz także prowadzi do zawężenia kręgu podmiotów, którym można udostępnić dane zawarte w tych materiałach. Są nimi bowiem jedynie podmioty ściśle określone przez przepisy obu Ordynacji. Poza podmiotami *expressis verbis* wymienionymi w tych przepisach, informacje podatkowe mogą być także przekazywane, zgodnie z przepisami ustawy z 2017 r. o wymianie informacji, **władzom podatkowym państw** nienależących do Unii Europejskiej oraz państw unijnych. W pierwszym przypadku przekazywanie informacji dokonywane jest w zakresie i na zasadach wynikających z umów o unikaniu podwójnego opodatkowania oraz ratyfikowanych umów międzynarodowych, których stroną jest Polska lub Unia Europejska. Przekazanie informacji podatkowych możliwe jest tu jednak, pod warunkiem że obowiązujące w tych państwach przepisy prawa dają rękojmię wykorzystywania ich zgodnie z zasadami przyjętymi w zawartych umowach. Natomiast wymiana informacji z państwami członkowski-

mi Unii Europejskiej realizowana jest przede wszystkim w oparciu o przepisy prawa unijnego.

448 Specjalne zasady udostępniania informacji podatkowych dotyczą tych ich rodzajów, które zawierają **tajemnicę bankową**. Dostęp do tych informacji jest – najszerzej ujmując – bardziej ograniczony niż w przypadku innych danych stanowiących tajemnicę skarbową. W toku postępowania podatkowego dostęp do informacji bankowych przysługuje **wyłącznie** podmiotom ściśle określonym przez prawo (np. pracownikowi załatwiającemu daną sprawę podatkową, ich przełożonym oraz naczelnikowi urzędu skarbowego, a także naczelnikowi urzędu celno-skarbowego),

449 Podmioty enumeratywnie wymienione w przepisach obu Ordynacji mają dostęp do akt zawierających tajemnicę bankową lub tajemnicę pochodzącą z innych instytucji finansowych (np. zakładów ubezpieczeń, funduszy inwestycyjnych, funduszy emerytalnych) jedynie w przypadkach ściśle określonych przez prawo. Informacje zawarte w tych aktach powinny bowiem w szczególności dostarczać danych niezbędnych dla rozstrzygnięcia prowadzonych przez te podmioty postępowań (np. postępowania podatkowego, postępowania w sprawach o przestępstwa i wykroczenia skarbowe) lub też innych spraw z zakresu opodatkowania (np. badania sprawy w celu złożenia rewizji nadzwyczajnej, rozpoznania rewizji nadzwyczajnej czy też postępowania sprawdzającego prowadzonego na podstawie przepisów o ochronie informacji niejawnych).

450 Podmioty występujące do instytucji finansowych z żądaniem przesyłania informacji powinny mieć na uwadze zasadę szczególnego zaufania pomiędzy tymi instytucjami a ich klientami. Należy przy tym zwrócić uwagę, że dane pochodzące z instytucji finansowych są szczególnie wrażliwe, co powoduje, że ich ochrona powinna mieć znacznie dalej idące zabezpieczenia niż dane pochodzące od innych podmiotów. Ich zakres przedmiotowy obejmuje bowiem w szczególności rachunki bankowe lub rachunki oszczędnościowe, ich liczbę, obroty i stan tych rachunków, rachunki pieniężne lub rachunki papierów wartościowych, ich liczbę, obroty i stan, zawarte przez strony umowy kredytowe lub umowy pożyczki, a także umowy depozytowe.

451 Regulacja prawna informacji podatkowych związanych z działalnością wykonywaną przez banki (inne instytucje finansowe) budzi pewne wątpliwości, z punktu widzenia **ochrony tajemnicy bankowej**. Dostęp organów podatkowych do tajemnicy bankowej nie może uwzględniać jedynie interesów postępowania podatkowego – tak jak ma to miejsce w przypadku obu Ordynacji – bez równoczesnego uwzględnienia podstawowych zasad funkcjonowania systemu bankowego. Dane strzeżone jako tajemnica

bankowa stają się, według tych przepisów, nieomal takim samym materiałem, jak każda informacja podatkowa, zaś naczelnicy urzędów skarbowych i urzędów celno-skarbowych (a więc organy podatkowe najniższego szczebla) mają prawie nieograniczony dostęp do tajemnicy bankowej. Jest ona problemem zbyt ważnym dla wizerunku banków jako instytucji zaufania publicznego, aby mogła być tak dalece ograniczana dla wygody organów podatkowych. Można mieć wątpliwości, czy rozpatrywana regulacja jest zgodna z prawem bankowym.

452 Regulacja prawna informacji podatkowych zawarta w obowiązujących przepisach ma często jednostronny charakter. Przyjęte rozwiązania ukształtowane są bowiem w znacznej mierze z punktu widzenia potrzeb postępowania podatkowego, bez należytego uwzględniania zarówno kosztów ponoszonych przez podmioty zobowiązane do przesyłania informacji, jak i przede wszystkim zasad funkcjonowania instytucji prawnych spoza prawa podatkowego.

453 Dane pochodzące z ewidencji podatników oraz informacji podatkowych służą przede wszystkim do właściwego przeprowadzenia postępowania podatkowego. Zawierają one wiele materiałów faktycznych, które mogą być wykorzystywane jako środki dowodowe. Niekiedy mogą być one nawet wystarczające (przy prostych podatkowoprawnych stanach faktycznych) do przekształcenia obowiązku podatkowego w zobowiązanie oraz jego realizacji. Mogą być one także wykorzystywane w **kontroli podatkowej**. Dotyczy to zarówno **kontroli bieżącej** – głównie w zakresie prawidłowości ustalania zobowiązań podatkowych z tytułu zaliczek oraz konfrontacji danych pochodzących z ewidencji podatkowej i informacji podatkowej z materiałami uzyskanymi u kontrolowanego podmiotu – jak też **kontroli następczej** – dotyczącej wypełniania przez podatników, płatników i inkasentów obowiązków procesowych w zakresie ustalania i odprowadzania do budżetu należności podatkowych.

§ 3. Dowody w postępowaniu podatkowym

I. Szczególna rola dowodów w realizacji prawa podatkowego

454 Organ podatkowy jest podmiotem prowadzącym postępowanie, a jego podstawowym obowiązkiem jest zapewnienie **pełnej realizacji materialnego prawa podatkowego**. Dla osiągnięcia tego celu niezbędna jest zarówno właściwa interpretacja prawa podatkowego, jak i odtworzenie działań i zdarzeń związanych z danym podmiotem, kształtujących podatkowopraw-

ny stan faktyczny. Jednym z istotnych warunków odtworzenia tego stanu jest gromadzenie obrazujących go materiałów. Są to dane otrzymywane od zobowiązanych do ich składania podmiotów – materiały informacyjne, zeznania, deklaracje, jak i dane uzyskane przez działania własne organów podatkowych. Działania te mogą polegać na przeprowadzaniu kontroli, lustracji i oględzin, albo też przesłuchiwanie świadków, przyjmowanie opinii biegłych oraz dokonywanie kontroli ksiąg prowadzonych przez podatników.

455 Zgodnie z obowiązującymi przepisami, jako dowód należy dopuścić **wszystko co może przyczynić się do wyjaśnienia sprawy**, a nie jest sprzeczne z prawem. Nie dotyczy to przypadku, gdy przepisy prawa stanowią, że dana okoliczność może być wykazana tylko określonym dowodem (np. zapisem w księdze rachunkowej lub podatkowej). Jako dowody w postępowaniu podatkowym można uznać w szczególności dane wynikające: z ksiąg podatkowych, deklaracji złożonych przez stronę, informacji podatkowych (omówionych w poprzednim paragrafie), opinii biegłych, zeznań świadków, czy też z oględzin. Przyjęcie przez organ podatkowy, że dana okoliczność została udowodniona, powinno być oparte na analizie całego zebranego materiału dowodowego, przy równoczesnym stworzeniu stronie możliwości ustosunkowania się do przeprowadzonych dowodów.

Istotne wątpliwości budzą przepisy obu Ordynacji związane w pewnym zakresie z postępowaniem dowodowym organów podatkowych dające im możliwość wystąpienia do sądu powszechnego o ustalenie istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego. Chodzi w szczególności o badanie treści oświadczeń woli stron czynności prawnej.

456 W obu Ordynacjach w dziale regulującym postępowanie podatkowe, w szczególności zaś w rozdziałach poświęconych dowodom, unormowano badanie treści oświadczeń woli stron czynności prawnych, a także pozorności tych czynności. Nie ulega wątpliwości, że przepisy te głęboko tkwią w podstawowych zasadach funkcjonowania prawa prywatnego, zwłaszcza zaś wiążą się z istotą prawną stosunku zobowiązaniowego opartego na autonomii woli stron. Przeniesienie tych przepisów do prawa podatkowego budzi poważne wątpliwości, biorąc pod uwagę, że chodzi w nich w gruncie rzeczy o skutki czynności prawnej na gruncie prawa podatkowego, które powinny być ustalane przez organ administracji, ewentualnie przez sąd administracyjny. Ustalanie treści stosunku prawnego lub prawa dokonywane przez sąd powszechny nie ma charakteru samoistnego, lecz służy rozstrzygnięciu sprawy podatkowej, do czego powołane są organy administracji i sądy administracyjne.

Geneza analizowanych rozwiązań prawnych wiąże się z wyeliminowaniem w 2005 r. z polskiego porządku prawnego ogólnej klauzuli przeciwko

unikaniu opodatkowania z jednoczesnym wprowadzeniem przedstawianych zasad badanie treści czynności prawnych. Przywrócenie w 2016 r. ogólnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowana powinno doprowadzić do uchylenia rozpatrywanych regulacji. Traktowane one bowiem były, w okresie gdy nie funkcjonowała klauzula ogólna, jako swego rodzaju jej surogat, chociaż oczywiście nie była to tego rodzaju klauzula. Biorąc pod uwagę kontrowersje jakie powstają w stosunku do rozpatrywanych rozwiązań, a także to, że organy podatkowe niezwykle rzadko z nich korzystały, powinny być one bez wątpienia wyeliminowane z polskiego systemu prawa podatkowego, tym bardziej, że ich cele można z powodzeniem realizować w oparciu o przepisy normujące klauzula ogólna przeciwko unikaniu opodatkowania.

457 Ważne znaczenie dla przebiegu postępowania podatkowego ma uzyskiwanie danych przez organy podatkowe w wyniku **bezpośredniego** poznania działalności podatnika poprzez **oględziny**. Mają one głównie na celu zabezpieczenie dokumentów, wszelkiego rodzaju akt, a także innych środków dowodowych znajdujących się u podatnika, jak również stwierdzenie stanu faktycznego zastanego w momencie rozpoczęcia wykonywania kontroli. Stanowi to równocześnie wstępny etap kompleksowej kontroli podatnika realizowanej w miejscu wykonywania działalności gospodarczej.

Optymalny przebieg postępowania podatkowego determinowany jest w znacznej mierze sprawnością **bieżącej kontroli podatkowej**. Właściwa jej realizacja pozwala na odpowiednią ocenę prawidłowości rozliczeń podatkowych występujących w postaci zaliczek na podatki dochodowe oraz okresowych rozliczeń z tytułu podatku od towarów i usług i podatku akcyzowego. Organ podatkowy, przy sprawnym systemie gromadzenia i wykorzystywania materiałów faktycznych, uzyskuje ogólny obraz działalności podatnika jeszcze przed złożeniem przez niego zeznania lub deklaracji podatkowej, co znacznie przyspiesza i ułatwia późniejszą ocenę dowodów przedstawionych przez podatnika na poparcie jego zeznań i deklaracji. Umożliwia to jednocześnie w wielu przypadkach rezygnację z przeprowadzania postępowania wyjaśniającego, wzywania świadków, biegłych oraz szukanie innych materiałów, które by wyjaśniały wątpliwości co do złożonych przez podatnika środków dowodowych.

W postępowaniu podatkowym odtwarzanie przebiegu działań i zdarzeń istotnych z punktu widzenia podatkowoprawnego stanu faktycznego odbywa się głównie w oparciu o **dokumenty**, często ściśle określone przez prawo. W praktyce opodatkowania korzysta się natomiast raczej rzadko z dowodów uzyskiwanych poprzez przesłuchania świadków lub przyjmowania opinii biegłych, chociaż w niektórych przypadkach dowody tego rodzaju mogą mieć ważne znaczenie (np. ustalenie wartości nieruchomo-

ści w oparciu o opinię biegłego). Jako **świadkowie** wzywane są do udziału w postępowaniu osoby, które na podstawie własnych spostrzeżeń mogą stwierdzić fakty istotne dla sprawy. Organ podatkowy może także przesłuchać stronę po wyrażeniu przez nią zgody. Wówczas stosuje się przy jej przesłuchaniu przepisy dotyczące świadka.

Dowód ze świadków należy w postępowaniu podatkowym do rzadkości. Nieco częściej występują w nim dowody z **biegłych**. Udział biegłego w postępowaniu jest konieczny, gdy zbadanie lub ustalenie danych zjawisk wymaga **specjalnych** wiadomości fachowych (np. ocena zdolności produkcyjnej przedsiębiorstwa, nakładów poniesionych przy realizacji inwestycji czy też wartości majątku). Udział świadków lub biegłych w postępowaniu podatkowym zależy w ostateczności od organu podatkowego, który wzywa ich z urzędu lub też uwzględnia odpowiedni wniosek podatnika. Uczestnictwo tych podmiotów w postępowaniu zwiększa koszty procesowe. Organy podatkowe powinny więc zmierzać do takiego zorganizowania gromadzenia i wykorzystywania materiałów faktycznych, aby nie zachodziła konieczność uzupełniania ich poprzez wykorzystywanie instytucji świadków i biegłych.

458 Materiały faktyczne gromadzone w postępowaniu podatkowym, w formie różnego rodzaju środków dowodowych, mają przede wszystkim na celu kontrolę wywiązywania się podatników, płatników i inkasentów oraz następców prawnych z obowiązków wynikających z przepisów prawa podatkowego. Obowiązki te należy rozumieć szeroko zarówno w płaszczyźnie materialnego prawa podatkowego, jak i procedury podatkowej. W przypadku płatników i inkasentów ich obciążenia dotyczą w zasadzie obowiązków proceduralnych związanych z ustaleniem i realizacją zobowiązaniowego stosunku prawnego (płatnik) bądź tylko jego realizacją (inkasent). Obowiązki podatnika kształtowane są zarówno przez przepisy szczegółowego prawa podatkowego – ustaw normujących określone podatki – jak i przez przepisy proceduralne pomieszczone w tych ustawach oraz w ustawach regulujących ogólne prawo podatkowe.

Dla realizacji celów kontroli podatkowej podmiot kontrolujący wykonuje różnego rodzaju **czynności kontrolne** z reguły ściśle określone przez prawo, a mające na celu pozyskiwanie środków dowodowych. Podmiot ten ma w szczególności – zgodnie z obowiązującymi przepisami – prawo wstępu na grunt oraz do budynków, lokali lub innych pomieszczeń oraz może żądać przeprowadzenia remanentu, udostępnienia akt i wszelkiego rodzaju dokumentów związanych z przedmiotem kontroli oraz do dokonywania z nich odpisów, wyciągów i notatek, a także żądać wydania (za pokwitowaniem) akt, ksiąg oraz różnego rodzaju dokumentów.

Analiza treści przepisów obu Ordynacji wskazuje, że dowody w postę- **459**
powaniu podatkowym gromadzone są przede wszystkim w trakcie **kontroli kameralnej** realizowanej w miejscu wykonywania działalności objętej opodatkowaniem, a także **kontroli dokumentalnej**. Chodzi bowiem w pierwszym rzędzie o konfrontację z rzeczywistością gospodarczą danych wynikających z zapisów księgowych i innych dokumentów.

Ustalenie przez organy podatkowe stanu faktycznego w wyniku kontroli podatkowej i jego konfrontacja z tym, co przyjął podatnik (płatnik), stanowi punkt wyjścia kontroli zastosowania przez podatnika (płatnika) norm prawa podatkowego, w przypadku samoobliczania podatkowego i obliczania podatku przez płatnika. Natomiast wówczas, gdy zobowiązanie podatkowe powstaje w każdym przypadku poprzez wymiar podatkowy kontrola podatkowa dotyczy głównie wywiązywania się przez podatnika z obowiązków proceduralnych. Kontrola podatkowa przeprowadzana jest zatem głównie z punktu widzenia **legalności** – zgodności działania podmiotów kontrolowanych z prawem podatkowym. Wzorcem powinnego zachowania – konfrontowanym z działaniami podatnika (płatnika) – jest tu prawidłowa realizacja norm proceduralnych albo też zastosowanie właściwych norm prawnych do danego stanu faktycznego przy stosowaniu samoobliczenia podatkowego (obliczania podatku przez płatnika). W tym ostatnim przypadku organ podatkowy może stwierdzić w wyniku oględzin budynków, gruntów czy też analizy akt, ksiąg i innych dokumentów prawidłowość określenia przez podatnika (płatnika) stanu faktycznego podlegającego opodatkowaniu, lecz pomiędzy podmiotami kontroli – kontrolowanym i kontrolującym – mogą występować rozbieżności co do norm prawnych, jakie powinny być zastosowane do tego stanu.

II. Zeznania i deklaracje podatkowe

Uzyskanie założonych celów postępowania podatkowego zależy nie **460**
tylko od właściwej organizacji procesu gromadzenia i wykorzystywania materiałów faktycznych przez organy podatkowe, lecz także od **aktywnego udziału podatnika** w tym postępowaniu. Ważne znaczenie z tego punktu widzenia mają składane przez podatników **zeznania podatkowe** oraz **deklaracje podatkowe**.

W przepisach Ordynacji z 2018 r. przyjęto generalną zasadę, według której, deklaracja (zeznanie podatkowe) jest **rzetelna** – gdy dane w niej zawarte odzwierciedlają rzeczywistość i **niewadliwa**, gdy jest zgodna z zasadami wynikającymi z odrębnych przepisów. Przy spełnieniu tych warunków stanowi ona **dowód tego co wynika z jej treści**. Zasadę tę można od-

nieść również do Ordynacji podatkowej z 1997 r., co wynika z całokształtu jej przepisów, a także z generalnych zasad funkcjonujących w polskim porządku prawnym.

Prawdziwość i rzetelność deklaracji podatkowej **sprawdzana** jest przez organ podatkowy w trakcie czynności sprawdzających, kontroli podatkowej, kontroli celno-skarbowej. Jeżeli stwierdzi się jej nierzetelność lub wadliwość (poza drobnymi wadami), nie można jej uznać – w całości lub w części – za dowód.

461 W obu Ordynacjach przyjęto szerokie rozumienie **deklaracji podatkowych**. Są nimi bowiem – zgodnie z obowiązującymi przepisami zamieszczonymi w ich „słowniczku" – nie tylko deklaracje w ścisłym tego słowa znaczeniu, lecz także w szczególności, **zeznania podatkowe**, wykazy, zestawienia, a nawet informacje, do składania których zobowiązani zostali podatnicy, płatnicy i inkasenci.

W literaturze klasycznej wyraźnie odróżnia się deklarację podatkową od zeznania. Zeznanie wiąże się w zasadzie z sytuacją, gdy zobowiązanie podatkowe powstaje w każdym przypadku na mocy decyzji organu podatkowego, a podatnik w zeznaniu przedstawia swego rodzaju wniosek co do istnienia stanu faktycznego podlegającego opodatkowaniu oraz jego rozmiarów. Deklaracja podatkowa odnosi się natomiast z reguły do przypadków, gdy obowiązek obliczenia podatku ciąży na podatniku (samoobliczanie podatkowe), a więc podatnik nie tylko przedstawia związany z nim stan faktyczny podlegający opodatkowaniu, lecz także ma obowiązek ustalenia – w oparciu o ten stan – istnienia obowiązku podatkowego oraz przekształcenia go w zobowiązanie podatkowego. Innymi słowy, deklaracja podatkowa występuje, gdy podatnik uczestniczy w pierwszym etapie administracyjnego stosowania prawa podatkowego. Wreszcie **wykaz** stanowi szczególny rodzaj zeznania podatkowego, a więc podobnie jak zeznanie odgrywa zupełnie inną rolę w prawie podatkowym niż deklaracja podatkowa. Wiąże się on w zasadzie z podatkiem od nieruchomości. Niewiele wspólnego z deklaracjami i zeznaniami mają natomiast informacje.

462 **Zeznanie podatkowe** można uznać za swego rodzaju **wniosek** podatnika co do istnienia i rozmiarów podatkowoprawnego stanu faktycznego. Znaczenie tego wniosku zależy przede wszystkim od przedstawienia w nim stanu faktycznego zgodnego z rzeczywistością.

W przypadku zobowiązań podatkowych powstających na mocy decyzji organu podatkowego złożenie w terminie zeznania chroni podatnika przed ustaleniem podstawy opodatkowania oraz wynikającego z niej zobowiązania odmiennie od wielkości przyjętej w zeznaniu, bez wezwania podatnika do uzupełnienia zeznania lub złożenia wyjaśnień co do oko-

liczności budzących wątpliwości organu. Zgodnie bowiem z obowiązującymi przepisami, w przypadkach gdy zobowiązanie podatkowe powstaje z dniem doręczenia decyzji organu podatkowego, a przepisy prawne nakładają na podatnika obowiązek złożenia deklaracji (deklaracja jest tu zeznaniem w rozumieniu klasycznej literatury podatkowej), wysokość zobowiązania podatkowego ustala się **zgodnie z danymi** w niej zawartymi, chyba że przepisy szczególne przewidują inny sposób ustalenia zobowiązania albo w toku **postępowania podatkowego** stwierdzono, że dane zawarte w deklaracji, mogące mieć wpływ na wysokość zobowiązania podatkowego, są niezgodne ze stanem faktycznym. Zeznanie podatkowe jest zatem wnioskiem podatnika, co do którego organ podatkowy powinien w każdym przypadku zająć stanowisko znajdujące swój ostateczny wyraz w decyzji wymiarowej. Bezpieczeństwo prawne podatnika jest więc w określonym stopniu zapewnione już przez samą technikę postępowania podatkowego nakładającą na organ podatkowy obowiązek dokonania wymiaru, a więc w każdym przypadku ustosunkowania się do wniosku podatnika wynikającego z zeznania. Ma to zwłaszcza istotne znaczenie, kiedy w warunkach małej stabilizacji prawa podatkowego oraz jego skomplikowania, zarówno samo ustalenie stanu faktycznego, jak i dokonanie interpretacji przepisów prawnych z nim związanych, wymaga niejednokrotnie specjalistycznej wiedzy prawniczej i prowadzenia skomplikowanej ewidencji działalności gospodarczej.

Efekty kontroli zeznania (jeżeli odróżnia się zeznanie od deklaracji podatkowej) wyrażane są w postaci decyzji podatkowej, w szczególności w tej jej części, która dotyczy prawidłowości określenia stanu faktycznego w zeznaniu podatkowym. Zeznanie podatkowe podlega zatem bieżącej weryfikacji organów podatkowych. W tej sytuacji ustalenie przez organ podatkowy wyższego zobowiązania podatkowego, niż to wynika z zeznania, nie prowadzi do równoczesnego obciążenia go odsetkami za zwłokę, jak to z reguły jest w przypadku wymiaru kontrolnego mającego miejsce po upływie terminu płatności podatku, gdy stosowana jest technika samoobliczania podatkowego, a podatnik składa nie zeznanie podatkowe, lecz deklarację podatkową.

Deklarację podatkową w przypadku samoobliczania należy traktować **463**
nie tyle jako wniosek podatnika co do określenia wysokości zobowiązania podatkowego, lecz raczej jako **warunkowe** jego ustalenie w pierwszym etapie administracyjnego stosowania prawa podatkowego. Utrzymanie tego ustalenia uzależnione jest od tego, czy w przewidzianym w prawie terminie dotyczącym przedawnienia zobowiązania organ podatkowy nie dokona wymiaru kontrolnego. Oznacza on bowiem zakwestionowanie zo-

bowiązania, które według podatnika powstało z mocy prawa w terminie przez nie przewidzianym oraz rozpoczęcie drugiego etapu procesu stosowania prawa podatkowego, kończącego się, w administracyjnym toku instancji, wydaniem decyzji podatkowej. Należy się w pełni zgodzić ze stanowiskiem prezentowanym w orzecznictwie, że nie ma podstawy prawnej wydania decyzji określającej podatek, jeżeli wysokość podatku wykazana przez podatnika nie jest kwestionowana przez organ podatkowy (wyr. WSA w Bydgoszczy z 8.3.2005 r., I SA/Bd 568/04, POP 2006, z. 4, s. 63), co powoduje, iż proces stosowania prawa podatkowego sprowadza się jedynie do pierwszego jego etapu. Jeżeli jednak organ podatkowy kwestionuje prawidłowość samoobliczania podatkowego, powinien rozpocząć drugi etap administracyjnego stosowania prawa podatkowego od wezwania podatnika do uzupełnienia deklaracji lub złożenia wyjaśnień. Organ podatkowy może bowiem odrzucić deklarację podatkową, zwłaszcza zaś materiały faktyczne uzasadniające tę deklarację, jedynie gdy wykaże jej nierzetelność lub też niewłaściwą interpretację prawa podatkowego. Podmiot ten, kwestionując deklarację, wyprowadza niekorzystne dla podatnika wnioski co do ukształtowania stosunku prawnego zobowiązania podatkowego i na nim – jak słusznie przyjmuje się w orzecznictwie (wyr. NSA z 5.12.1985 r., SA/Gd 1139/85, POP 1995, z. 1, s. 5) – spoczywa ciężar wykazania nieprawidłowości działań podatnika.

464 Szczegółowe zasady kontroli prawidłowości złożonych deklaracji podatkowych (zeznań podatkowych) określają przepisy obu Ordynacji regulujące **czynności sprawdzające**. W Ordynacji z 1997 r. przepisy te zostały zawarte w odrębnym dziale „Czynności sprawdzające", co budzi wątpliwości biorąc pod uwagę, że są to zagadnienia ściśle związane z postępowaniem podatkowym. Zastrzeżeń tych nie można odnieść do Ordynacji z 2018 r., gdyż czynności sprawdzające ujęte zostały w dziale normującym postępowania szczególne. Analiza treści rozpatrywanych przepisów zawartej w obu Ordynacjach wskazuje na ich daleko idące podobieństwo, często wręcz identyczność.

Czynności sprawdzające w obu Ordynacjach stanowią szczególny rodzaj kontroli podatkowej sprawowanej przez organ I instancji, a dotyczącej terminowości składania deklaracji podatkowych i innych dokumentów, w szczególności zgodności ich treści ze stanem faktycznym. Przedmiotem kontroli jest również terminowa wpłata podatków, w tym także podatków pobieranych przez płatników i inkasentów.

W wyniku dokonanej kontroli kontrolujący koryguje deklarację (przy drobnych błędach rachunkowych lub oczywistych omyłkach) albo zwraca się do podmiotu kontrolowanego o jej korektę. Organ podatkowy może

także zażądać od kontrahentów podatnika wykonujących działalność gospodarczą o przedstawienie dokumentów określonych przez prawo.

465 Kontrola deklaracji powinna być przeprowadzona nie tyle z punktu widzenia fiskalnego interesu Skarbu Państwa, co zapewnienia przez organy podatkowe właściwej realizacji prawa materialnego w postępowaniu podatkowym. Należy więc w pełni podzielić stanowisko NSA, iż organ podatkowy powinien badać deklarację lub zeznanie podatkowe także co do tego, czy nie wykazują one **wyższych** rozmiarów działalności gospodarczej podatnika, niż miało to miejsce w rzeczywistości, skutkując ustaleniem wyższego zobowiązania podatkowego, niż to wynika z obowiązującego prawa (wyr. z 6.4.1988 r., III SA 1310/87, POP 1994, z. 4, s. 69). Ustalenie jednak, w jakiej mierze organ podatkowy prowadzi postępowanie zgodnie z tymi wymogami, możliwe jest głównie, gdy weryfikacja dotyczy zeznania podatkowego, a więc w każdym przypadku kończy się wydaniem decyzji konstytutywnej, kiedy to mamy do czynienia z powstaniem zobowiązania podatkowego „z wymiaru", gdy nie wystąpi dwuetapowe stosowanie prawa podatkowego. Natomiast w przypadku samoobliczania lub obliczania podatku przez płatnika, kiedy ma miejsce dwuetapowe administracyjne stosowanie prawa, wyniki kontroli uzewnętrzniane są, gdy organ podatkowy wydaje deklaratoryjną decyzję podatkową. Nie wystąpi ona, jeżeli podatnik lub płatnik dokonali prawidłowego ustalenia zobowiązania podatkowego, a więc organ podatkowy nie kwestionuje działań podatnika mających miejsce w pierwszym etapie stosowania prawa. Wreszcie gdy w czasie kontroli samoobliczania lub obliczania podatku zostanie stwierdzone zawyżone określenie należności podatkowej, a organ podatkowy nie wyda stosownej decyzji, nie zawsze można jednoznacznie stwierdzić takie nieprawidłowości w jego działaniach, gdyż brak decyzji podatkowej może być także następstwem nieprzeprowadzenia w ogóle weryfikacji zeznania podatkowego.

466 **Deklaracja podatkowa** w ścisłym tego słowa znaczeniu (występująca przy samoobliczaniu) określa wysokość podatku, jaką należy zapłacić w terminie przewidzianym przez prawo. Zgodnie z obowiązującymi przepisami, w przypadkach, gdy prawo podatkowe nakłada na podatnika obowiązek złożenia deklaracji, a zobowiązanie powstaje z dniem zaistnienia zdarzenia, z którym ustawa wiąże powstanie tego zobowiązania, podatek wykazany w deklaracji jest podatkiem do zapłaty, chyba że jego wysokość zostanie zakwestionowana w wyniku kontroli prawidłowości samoobliczania podatkowego. Dokonanie kontroli wymaga wszczęcia postępowania podatkowego. Jeżeli rezultatem postępowania jest ustalenie przez organ podatkowy, że podatnik pomimo ciążącego na nim obowiązku nie zapłacił

w całości lub w części podatku, albo że wysokość zobowiązania jest inna niż wykazana w deklaracji, albo powstałego zobowiązania nie wykazano, organ ten wydaje **decyzję**.

Problematyka decyzji, zagadnienia kluczowego dla administracyjnego stosowania prawa, uregulowana jest podobnie w obu Ordynacjach. Zgodnie z treścią tych regulacji, organ podatkowy (podobnie jak każdy inny organ administracji) orzeka w sprawie w drodze wydania decyzji, w której rozstrzyga się sprawę co do istoty, albo w inny sposób kończy postępowanie w danej instancji. Decyzja powinna zawierać elementy ściśle określone przez prawo. W szczególności **ustala** się w niej wysokość zobowiązania podatkowego, albo **określa** jego wysokość lub też orzeka o braku zobowiązania.

Decyzja organu podatkowego określająca zobowiązanie podatkowe, podejmowana po przeprowadzeniu kontroli deklaracji podatkowej, jest decyzją **deklaratoryjną**, ustalającą powstałe z mocy prawa zobowiązanie podatkowe, które na skutek nieprawidłowych – w ocenie organu – działań podatnika zostało wykazane w deklaracji w niewłaściwej wysokości (zaniżono je lub zawyżono).

467 Wartość deklaracji lub zeznania podatkowego uzależniona jest często od tego, czy dla uprawdopodobnienia zawartych w nich danych podatnik dysponuje odpowiednimi materiałami faktycznymi. Niejednokrotnie przepisy prawne nakładają na podatnika obowiązek prowadzenia ewidencji działalności gospodarczej w postaci dokumentów, rachunków albo też ksiąg. Podstawowe znaczenie wśród dowodów występujących w postępowaniu mają księgi.

III. Księgi jako dowód w postępowaniu podatkowym

468 Księgami podatkowymi w rozumieniu przepisów obu Ordynacji są księgi rachunkowe, podatkowe księgi przychodów i rozchodów, ewidencje i rejestry, do których prowadzenia, dla celów podatkowych, na podstawie odrębnych przepisów, obowiązani są podatnicy, płatnicy lub inkasenci. Jest to szerokie rozumienie ksiąg podatkowych, co budzi zastrzeżenia, zważywszy iż na jednej płaszczyźnie umieszczono zarówno księgi rachunkowe, o których mowa w przepisach ustawy z 28.9.1994 r. o rachunkowości (tekst jedn. Dz.U. z 2017 r. poz. 2342 ze zm.), podatkowe księgi przychodów i rozchodów prowadzone wyłącznie dla celów podatkowych, jak również ewidencje i rejestry (bez bliższego ich określenia), którym nie można przypisać tego rodzaju roli w postępowaniu podatkowym jak księgom rachunkowym i podatkowym.

Księgi stanowią jeden z rodzajów dowodów w postępowaniu podat- **469**
kowym. Są to dowody z dokumentów o charakterze **prywatnym**, mające podstawowe znaczenie w postępowaniu. Ich kwalifikowany charakter wyraża się w tym, że w przeciwieństwie do innych dokumentów prywatnych, które stanowią jedynie dowód tego, że zawarte w nich oświadczenia pochodzą od osoby, która je podpisała, księgi stanowią dowód tego, co zostało ujęte w ich zapisach, czyli mają taką samą moc dowodową jak **dokumenty publiczne**.

Księgi prowadzone prawidłowo – należycie udokumentowane – zawierają zapisy rzeczywistego przebiegu zdarzeń faktycznych i prawnych istotnych z punktu widzenia podatkowoprawnego stanu faktycznego. Mają one **szczególną moc dowodową** w postępowaniu podatkowym. Inaczej niż przy innych rodzajach dowodów, organ podatkowy **nie ma swobody** ich wyboru, lecz powinien oprzeć swe ustalenia na materiałach wynikających z zapisów ksiąg, jak długo nie uzna tych zapisów za **nierzetelne lub wadliwe**. Księgi podatkowe prowadzone rzetelnie i w sposób niewadliwy, stanowią bowiem dowód tego, co wynika z zawartych w nich zapisów. Mogą to być także zapisy dokonywane przy użyciu programów komputerowych.

Organ podatkowy, zgodnie z obowiązującymi przepisami, dokonując **470**
odrzucenia ksiąg, powinien określić w protokole ich badania, za jaki okres i w jakiej części nie uznaje ksiąg za dowód, zaś strona w ciągu 14 dni od doręczenia protokołu może wnieść zastrzeżenia do zawartych w nim ustaleń, przedstawiając jednocześnie dowody umożliwiające prawidłowe określenie podstawy opodatkowania.

Rodzaje ksiąg, zasady ich prowadzenia oraz szczegółowe kryteria ich oceny określone są w odrębnych przepisach. Podstawowe znaczenie mają tu przepisy ustawy z 29.9.1994 r. o rachunkowości normujące **pełną rachunkowość**. W przypadku rachunkowości **uproszczonej**, prowadzonej wyłącznie dla celów podatkowych, obowiązują regulacje zawarte w rozporządzeniu Ministra Finansów z 26.8.2003 r. w sprawie prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów (tekst jedn. Dz.U. z 2017 r. poz. 728 ze zm.).

Rachunkowości nie można sprowadzać jedynie do jej prawnej posta- **471**
ci. Służy ona bowiem przede wszystkim do podejmowania optymalnych decyzji przez jednostki gospodarcze – ustalania kosztów własnych oraz prowadzenia kontroli racjonalności gospodarczej. Podmiot gospodarczy rozstrzyga zatem o rodzajach stosowanej ewidencji oraz technikach jej prowadzenia, opierając się na zasadach wypracowanych przez naukę i praktykę rachunkowości. Natomiast **regulacja prawna** rachunkowości

związana jest głównie z **prawem cywilnym** – wymogami bezpieczeństwa obrotu prawnego – oraz **prawem podatkowym** – dostarczaniem danych niezbędnych do prowadzenia postępowania podatkowego.

472 Podmioty prowadzące działalność gospodarczą w mniejszym rozmiarze nie mają obowiązku ewidencjonowania jej w pełnym zakresie ustalonym w przepisach ustawy o rachunkowości. Powinni oni prowadzić natomiast podatkową księgę przychodów i rozchodów, zgodnie z wymogami określonymi w powołanym rozporządzeniu Ministra Finansów. Pełną ewidencję działalności gospodarczej prowadzą m.in. spółki prawa handlowego i prawa cywilnego, osoby fizyczne i spółki cywilne osób fizycznych, gdy ich przychody netto za poprzedni rok obrotowy przekraczają określone przez prawo wielkości, a także jednostki organizacyjne działające na podstawie prawa bankowego, prawa o publicznym obrocie papierami wartościowymi lub przepisów o działalności ubezpieczeniowej, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz zagraniczne osoby prawne w odniesieniu do działalności prowadzonej w Polsce.

473 Ustawa o rachunkowości weszła w życie od 1.1.1995 r. i od tej daty należy przyjąć wyraźne rozgraniczenie **prawa bilansowego i prawa podatkowego**. Prawo bilansowe stało się autonomiczne wobec prawa podatkowego jako część składowa **prawa handlowego**. Do tego czasu zasady prowadzenia rachunkowości normowały rozporządzenia Ministra Finansów wydawane na podstawie upoważnień ustawowych znajdujących się w ustawie o zobowiązaniach podatkowych, a ich treść podporządkowana była celom prawa podatkowego. Obecnie wyróżnić można natomiast **pełną rachunkowość** ukształtowaną przez przepisy ustawy o rachunkowości oraz **uproszczoną rachunkowość** prowadzoną wyłącznie dla celów prawa podatkowego, uregulowaną w powołanym rozporządzeniu z 26.8.2003 r.

Oddzielenie rachunkowości od prawa podatkowego nie oznacza jednak, iż zasady uregulowane w ustawie o rachunkowości nie powinny być odpowiednio wykorzystywane w prawie podatkowym, i to nie tylko w postępowaniu dowodowym. Dotyczy to także materialnego prawa podatkowego. Chodzi w szczególności o uwzględnianie przez prawo podatkowe rozwiązań prawa bilansowego. Wiąże się to głównie z relacjami pomiędzy zyskiem bilansowym a zyskiem przyjętym do opodatkowania, kosztami uzyskania ujętymi w konstrukcjach prawa podatkowego a kosztami przyjętymi w prawie bilansowym, czy wreszcie rezerwami tworzonymi na podstawie prawa bilansowego a rezerwami uwzględnianymi w prawie podatkowym.

474 Przepisy ustawy o rachunkowości normują zasady ewidencji działalności gospodarczej i sytuacji majątkowej podmiotu prowadzącego tę działal-

ność, co daje możliwość szerokiego ich wykorzystywania w postępowaniu podatkowym. Odnosi się to zwłaszcza do ksiąg rachunkowych, zważywszy, iż podstawowym ich celem jest **odzwierciedlenie** w wyrażeniu liczbowym i porządku chronologicznym **wszystkich** istotnych z gospodarczego punktu widzenia **zdarzeń występujących w przedsiębiorstwie**. Zdarzenia te jednocześnie odgrywają zasadniczą rolę przy kształtowaniu konstrukcji podatkowoprawnego stanu faktycznego. Ich odtworzeniu służą głównie zapisy dokonywane w księgach rachunkowych. Określenie zatem, czy księgi prowadzone przez podatnika mogą być – zgodnie z przepisami obu Ordynacji– uznane za dowód w postępowaniu, jako prowadzone rzetelnie i zgodnie z ustalonymi regułami, wymaga dokonania wykładni przepisów ustawy o rachunkowości normujących zasady prowadzenia ksiąg rachunkowych. Wymogi tego rodzaju w stosunku do podatników mających obowiązek prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów uregulowane są natomiast we wskazanym już rozporządzeniu Ministra Finansów.

475 Zgodnie z przepisami ustawy o rachunkowości podmioty prowadzące rachunkowość obowiązane są do stosowania jej zasad w sposób **prawidłowy**, zapewniający **rzetelne i jasne** przedstawienie sytuacji majątkowej i finansowej oraz wyniku finansowego. W szczególności księgi rachunkowe powinny być prowadzone **rzetelnie**, **bezbłędnie, sprawdzalnie i bieżąco**, przy czym zdarzenia, w tym operacje gospodarcze, należy ujmować w księgach rachunkowych oraz wykazywać w sprawozdaniu finansowym, **zgodnie z ich treścią ekonomiczną.**

Za **rzetelne** uznaje się księgi wówczas, gdy dokonane w nich zapisy odzwierciedlają stan rzeczywisty, zaś **sprawdzalne**, jeżeli umożliwiają stwierdzenie poprawności dokonanych w nich zapisów, stanów (sald) oraz działania stosowanych procedur obliczeniowych. Księgi rachunkowe prowadzone są **bezbłędnie**, gdy wprowadzono do nich kompletnie i poprawnie wszystkie zakwalifikowane do zaksięgowania dowody księgowe operacji gospodarczych dokonanych w danym miesiącu, zapewniono ciągłość zapisów oraz bezbłędność działania stosowanych procedur obliczeniowych. Wreszcie księgi rachunkowe prowadzone są **bieżąco**, gdy określone operacje księgowe dokonywane są w terminach ustalonych przez prawo, a przede wszystkim pochodzące z ksiąg informacje umożliwiają sporządzenie w terminie sprawozdań finansowych i innych, deklaracji podatkowych oraz dokonywanie rozliczeń finansowych.

476 Według uregulowań zawartych w powoływanym rozporządzeniu, podatnik jest obowiązany prowadzić księgi **rzetelnie i w sposób niewadliwy**, tj. zgodnie z przepisami tego rozporządzenia i objaśnieniami do wzoru ksiąg oraz zgodnie ze stanem **rzeczywistym**. Przewiduje się jednak uzna-

nie ksiąg za rzetelne w przypadku popełnienia pewnych mniej istotnych nieprawidłowości enumeratywnie wymienionych w przepisach rozporządzenia (np. błędy na skutek oczywistej omyłki, uzupełnienie zapisów lub dokonanie korekty błędów przed przeprowadzeniem kontroli podatkowej lub kontroli podatkowo-skarbowej, brak właściwych zapisów związanych z nieszczęśliwym wypadkiem lub zdarzeniem losowym czy wreszcie błędy, które spowodowały podwyższenie podstawy opodatkowania).

477 Prawidłowe prowadzenie ksiąg – rachunkowych i podatkowych – przesądza o tym, że organ podatkowy ma obowiązek ustalenia podstawy opodatkowania w oparciu o dokonane w nich zapisy. Domniemanie prawdziwości tych zapisów może być obalone, gdy organ podatkowy stwierdzi, że są one **nierzetelne lub też nieprawidłowe** (niezgodne z obowiązującymi przepisami). Kontrola prawidłowości zapisów uwidocznionych w księgach powinna być dokonywana **wyłącznie w płaszczyźnie postępowania podatkowego**, a nie prawa materialnego. W praktyce opodatkowania można się bowiem spotkać z sytuacjami, iż podatnik inaczej niż organy podatkowe interpretuje przepisy prawa podatkowego, co powoduje, że określone wydatki zalicza w zapisach księgowych do kosztów uzyskania przychodów lub też stosuje obniżenie podstawy opodatkowania ze względu na ulgi lub zwolnienia, wbrew stanowisku organu podatkowego, który z tego powodu odrzuca dowody z ksiąg przyjmując, iż dokonane w nich zapisy są nierzetelne. Tego rodzaju praktyka budzi zastrzeżenia, gdyż oparta jest na przenoszeniu zagadnień proceduralnych związanych z prowadzeniem ewidencji podatkowej na płaszczyznę prawa materialnego. Wyraźne rozdzielenie tych zagadnień widoczne jest natomiast w orzecznictwie. Charakterystyczny z tego punktu widzenia jest wyrok NSA, w którym stwierdzono, że funkcją ksiąg jest rejestrowanie operacji gospodarczych i odpowiadających im operacji finansowych, zaś zapisy dokonywane w księgach **nie mogą tworzyć ani też modyfikować materialnego prawa podatkowego** (wyr. z 17.6.1991 r., III SA 245/91, ONSA 1992, Nr 3–4, poz. 62). W innym orzeczeniu określono, że organy podatkowe nie mogą przyjmować, iż wydatki wynikające z wadliwych dowodów księgowych nie stanowią kosztów uzyskania przychodów, gdyż wystawienie wadliwego dowodu księgowego **nie niweczy samego faktu poniesienia wydatku** (wyr. z 29.11.1995 r., SA/Kr 1678/95, niepubl.). Należy także zgodzić się z tezą zaprezentowaną w jednym z wyroków NSA, że przepisy w zakresie rachunkowości określają jedynie **sposób prowadzenia ksiąg** i jako takie nie mogą rozstrzygać o tym, co jest, a co nie jest kosztem uzyskania przychodu, ani też rozszerzać katalogu wydatków niebędących kosztami uzyskania przychodów (wyr. z 8.6.1994 r., III SA 1571/93, POP 1995, z. 1, s. 9).

Wiele wątpliwości w praktyce opodatkowania budziło zagadnienie nie- **478**
uznawania ksiąg z powodu ich nierzetelności, czyli niezgodności uwidocznionych w nich zapisów ze stanem rzeczywistym. W orzecznictwie dominowały poglądy, iż rzetelność jest kategorią **obiektywną** i bez znaczenia dla uznania księgi za nierzetelną są przyczyny, które spowodowały, że nie odpowiada ona stanowi rzeczywistemu (wyr. NSA z 14.1.1992 r., III SA 1432/91, ONSA 1993, Nr 1, poz. 14; podobnie wyr. NSA: z 9.2.1994 r., SA/Kr 1303/93, niepubl.; z 9.3.1994 r., III SA 633/93, niepubl.; z 25.1.1994 r., SA/Gd 804/93, niepubl.). To rygorystyczne stanowisko – oparte głównie na wykładni językowej prawa podatkowego z pominięciem innych jej rodzajów – pozostawało niejednokrotnie w sprzeczności z praktyką opodatkowania prowadzącą do różnorodnych przyczyn braku rzetelności ksiąg. Uwzględniając to w jednym z orzeczeń przyjęto, że przy braku rzetelności ksiąg mają znaczenie – niezależnie od zamiaru, celu i winy podatnika – zdarzenia losowe przejściowo uniemożliwiające prowadzenie ksiąg zgodnie ze stanem rzeczywistym (wyr. SN z 3.3.1994 r., III ARN 9/94, OSNP 1994, Nr 4, poz. 54; podobnie wyr. SN: z 20.6.1996 r., III ARN 13/96, OSNP 1997, Nr 3, poz. 29 oraz z 20.6.1996 r., III ARN 11/96, OSNP 1997, Nr 2, poz. 14). „Drobne błędy", nie stanowią obecnie przeszkody w uznaniu ksiąg za rzetelne. Przy ocenie rzetelności ksiąg – należy brać bowiem pod uwagę również elementy subiektywne, związane zarówno z zamiarem, jakim kierował się podatnik, nie dokonując odpowiednich wpisów księgowych, jak i zdarzeniami losowymi, które przejściowo uniemożliwiają rzetelne prowadzenie ksiąg.

Odrzucenie dowodów z ksiąg, a także wadliwość dowodu księgowego **479**
oznacza, iż **księgi tracą swą szczególną moc dowodową** w postępowaniu podatkowym, co jednak nie pozbawia podatnika – jak słusznie przyjął NSA (wyr. z 14.12.1994 r., III SA 597/94, niepubl.) – możliwości przedstawienia innych dowodów uzasadniających okoliczności istotne z punktu widzenia rozstrzygnięcia sprawy podatkowej (np. dowody dotyczące ponoszenia określonych wydatków). Jednak gdy księgi zostaną pominięte jako dowód, a podatnik nie dysponuje innymi wiarygodnymi dowodami ani też dowodów tego rodzaju nie może uzyskać organ podatkowy, konieczne staje się ustalenie podstawy opodatkowania **metodą szacunkową** (wyr. NSA z 21.2.1996 r., SA/Wr 1724/95, niepubl.).

Organ podatkowy określa podstawę opodatkowania w drodze **oszaco-** **480**
wania, jeżeli – w myśl przepisów obu Ordynacji – brak jest danych niezbędnych do jej określenia, a także gdy dane wynikające z ksiąg podatkowych nie pozwalają na określenie podstawy opodatkowania, jak i wreszcie, gdy podatnik naruszył warunki uprawniające do korzystania ze zryczałto-

wanej formy opodatkowania. Jednak organ podatkowy **odstąpi** od tego rodzaju określenia podstawy opodatkowania, jeżeli pomimo braku ksiąg podatkowych dowody uzyskane w toku postępowania podatkowego lub też **dane wynikające z ksiąg, uzupełnione** danymi pozyskanymi w toku tego postępowania, pozwalają na określenie podstawy opodatkowania.

Samo odrzucenie dowodów przedstawionych przez podatnika nie upoważnia organu podatkowego do ustalenia podstawy opodatkowania w drodze oszacowania, jeżeli dysponuje on danymi niezbędnymi do ustalenia jej rzeczywistej wielkości. Przesłanką oszacowania, jest **brak danych** koniecznych do ustalenia podstawy opodatkowania, niezależnie od tego, jakie są przyczyny tego braku. Szacunkowe ustalenie podstawy opodatkowania wiązano zawsze w polskiej literaturze i orzecznictwie z brakiem danych niezbędnych do ustalenia podstawy opodatkowania, a nie z odrzuceniem przez organy podatkowe dowodów przedstawionych przez podatnika. W szczególności, jak przyjęto w wyroku NSA z 7.6.2005 r. (II FSK 12/05, Legalis), nawet w przypadku braku ksiąg podatkowych – jeżeli podatnik był zobowiązany do ich prowadzenia – nie jest możliwe ustalenie podstawy opodatkowania w drodze oszacowania, jeżeli istnieją dane niezbędne do jej określenia.

481 Szacunkowe ustalenie podstawy opodatkowania – chociaż ma w znacznej mierze charakter uznaniowy – nie może oznaczać **dowolności** działania organu. Ma on bowiem obowiązek zgromadzenia odpowiednich danych pozwalających na zbliżenie szacunkowej podstawy opodatkowania do jej wielkości rzeczywistej, a w szczególności powinien zastosować optymalną w określonych warunkach metodę oszacowania. W uzasadnieniu decyzji wymiarowej organ podatkowy – jak słusznie przyjmuje się w orzecznictwie (wyr. NSA z 31.1.1985 r., SA/Kr 1322/84, OSP 1986, Nr 6, poz. 132) – powinien szczegółowo wyjaśnić, dlaczego przyjął daną metodę szacowania podstawy opodatkowania, a inne możliwe do zastosowania pominął, zaś sam szacunek podstawy opodatkowania, jak stwierdza się w innym orzeczeniu, nie może być dowolny, sprzeczny z logiką i z zasadami doświadczenia życiowego (wyr. NSA z 1.7.1988 r., SA/Gd 1439/89, POP 1992, z. 1, s. 19). Nie jest konieczne uzasadnienie wyboru metody oszacowania w sytuacji, gdy podatnik wyraził na nią zgodę.

Oszacowania nie może w żadnym przypadku traktować – jak słusznie stwierdzono w orzecznictwie – **jako sankcji wobec podatnika**, także wówczas, gdy konieczność zastosowania oszacowania wynika z winy podatnika, a nawet z jego zamierzonego działania. Oznacza to, iż oszacowanie nie może prowadzić do wymiaru podatkowego w rozmiarach przewyższających rzeczywistą podstawę opodatkowania (wyr. NSA z 21.5.1999 r.,

SA/Gd 1163/96, niepubl.). Przysługujące organowi podatkowemu prawo do zastosowania instytucji oszacowania stanowi odstępstwo od ogólnych zasad ustalania podstawy opodatkowania, zaś korzystanie z niego, jak to ustalono w innych orzeczeniach, może mieć miejsce jedynie wtedy, gdy zostaną spełnione przesłanki przewidziane przez prawo (wyr. SN z 21.1.1998 r., III RN 111/97, OSNP 1998, Nr 21, poz. 617; podobnie wyr. SN z 18.12.2003 r., III RN 136/02, Prok. i Pr. 2004, Nr 3, poz. 49).

§ 4. Rola kontroli podatkowej w postępowaniu podatkowym

482 Kontrola podatkowa w **wąskim** rozumieniu to określone przez prawo czynności związane z przedstawionymi w poprzednim paragrafie dowodami w prawie podatkowym w ich ujęciu dynamicznym, tzn. łącznie z postępowaniem dowodowym realizowanym przez organy podatkowe. W tym rozumieniu należałoby raczej mówić nie tyle o kontroli podatkowej, co o **czynnościach kontrolnych**, czyli pewnym sposobie uzyskiwania przez organ podatkowy danych niezbędnych do ustalania zobowiązań podatkowych. Czynności te związane są z postępowaniem dowodowym analizowanym w § 3 tego rozdziału.

Kontrola podatkowa w ścisłym tego słowa znaczeniu, rozpatrywana w aspekcie postępowania dowodowego, powinna opierać się w swych założeniach na zasadach jej prowadzenia oraz regułach oceny materiału faktycznego stosowanych w ogólnym postępowaniu administracyjnym. W postępowaniu podatkowym występują jednak również pewne odmienności, bliżej już przedstawione, gdy chodzi o swobodę wyboru środków dowodowych przez organ podatkowy, a niekiedy także sam sposób ich wykorzystywania. Nie one jednak przesądzają o różnicach pomiędzy tymi postępowaniami. Wynikają one bowiem przede wszystkim z możliwości realizacji materialnego prawa podatkowego bez wydawania decyzji podatkowej (administracyjnej) oraz ze związanego z tym przesunięcia ciężaru prowadzenia postępowania typu administracyjnego **z postępowania ustalającego na postępowanie kontrolne**. W związku z tym w postępowaniu podatkowym należy wyróżnić także kontrolę podatkową jako **podstawowy element konstrukcyjny** tego postępowania.

483 Zakresu kontroli podatkowej nie należy wiązać jedynie z postępowaniem dowodowym, a więc postępowaniem zmierzającym do ustalenia rzeczywistego obrazu podatkowoprawnego stanu faktycznego określonego

abstrakcyjnie w ustawach podatkowych (w szczegółowym prawie podatkowym). Jej zakres obejmuje bowiem także ocenę prawidłowości **stosowania prawa podatkowego** przez podmioty mające obowiązek ustalenia należności podatkowych oraz ich realizacji. Kontrola podatkowa zatem, to nie tylko opisane czynności kontrolne, lecz także kontrola interpretowania prawa. Należy przy tym zauważyć, że w procesie stosowania prawa, nie tylko podatkowego, wykładnia prawa sprowadza się głównie do **wykładni kontrolnej**. Organ administracji podatkowej kontroluje prawidłowość wykładni realizowanej przy samoobliczaniu podatkowym lub obliczaniu podatku przez płatnika, zaś organ wyższego stopnia kontroluje prawidłowość wykładni dokonanej przez organy mu podporządkowane, wreszcie sąd administracyjny kontroluje prawidłowość wykładni realizowanej w administracyjnym stosowaniu prawa.

484 Udział podatnika w postępowaniu podatkowym, w szczególności w tych czynnościach procesowych, które są związane z kontrolą podatkową, należy rozpatrywać przede wszystkim w płaszczyźnie jego współdziałania z organami podatkowymi we właściwej realizacji prawa podatkowego. Jest on bowiem niepublicznym podmiotem uczestniczącym w procesie administracyjnego stosowania prawa, zwłaszcza zaś w jego pierwszym etapie, kiedy ma miejsce samoobliczanie podatkowe. Z jednej strony, udział ten powinien być determinowany możliwościami wypełniania przez niego obowiązków procesowych, przy jednoczesnym jednak stworzeniu gwarancji ochrony jego interesów. Podatnik obciążony obowiązkami procesowymi ponosi nie tylko koszty, lecz także ma możliwości, przy odpowiednich regulacjach prawnych, zabezpieczyć swoje interesy.

Organizacja postępowania podatkowego powinna zmierzać do tego, aby podatnik stał się nie tylko podmiotem zobowiązanym w stosunku materialnoprawnym, lecz także **współpartnerem** organu podatkowego prowadzącego postępowanie. W ten sposób można by łagodzić dolegliwości związane z obarczaniem podatnika skomplikowanymi obowiązkami dotyczącymi zarówno postępowania dowodowego, jak i interpretacji prawa. Możliwe jest to jednak, gdy dowody dostarczane przez podatnika będą poddawane obiektywnej i wszechstronnej ocenie ze strony organów podatkowych. Chodzi zwłaszcza o to, aby odrzucenie dowodów podatnika miało miejsce w zasadzie jedynie wówczas, gdy organ podatkowy dysponuje **dostatecznymi dowodami**, że dane przedstawione przez podatnika pozostają w sprzeczności ze stanem rzeczywistym, lub też gdy kontrola podatkowa wykaże w prowadzonej przez podatnika ewidencji lub przedstawionych dowodach tego rodzaju nieprawidłowości, które wykluczają możliwości pełnego uchwycenia podatkowoprawnego stanu faktycznego.

Udział podatnika w postępowaniu podatkowym, nie stanowi sam przez się dostatecznej gwarancji właściwego jego przebiegu, w szczególności zaś odpowiedniego stosowania prawa. Dopiero cały kompleks wzajemnie się uzupełniających elementów, tworzących strukturę postępowania, stwarza możliwości uzyskania pożądanych rezultatów. Chodzi zwłaszcza o należytą relację pomiędzy prawami i obowiązkami procesowymi podatnika oraz odpowiednią organizację gromadzenia i wykorzystywania materiałów faktycznych.

485 **Przedmiot** kontroli podatkowej jest w zasadzie ściśle określony przez prawo. Przesądzają bowiem o tym – najszerzej ujmując – powiązania zdarzeń faktycznych i prawnych występujących u podmiotu kontrolowanego z podatkowoprawnym stanem faktycznym poszczególnych ustaw podatkowych. Chodzi głównie o to, aby w trakcie kontroli zostały w pełni uchwycone zdarzenia i działania występujące u kontrolowanego, związane ze stanem faktycznym, i aby do tego stanu właściwie zastosowano normy prawne. Nawet gdy prawidłowe ustalenie zobowiązania podatkowego należy do obowiązków podatnika i płatnika, to w ostateczności odpowiedzialność za to spoczywa na organach podatkowych. Powinny one bowiem tak prowadzić postępowanie, aby świadczenia pieniężne podmiotu obciążonego obowiązkiem podatkowym były zgodne ze stanem faktycznym i unormowaniami prawnymi. Ich działalność kontrolna ma bowiem na celu nie tylko stwierdzenie **wykonań** – ustalenie wzorca powinnego zachowania podmiotu kontrolowanego i określenie ewentualnych odchyleń wykonań od wzorca – lecz także doprowadzenie do **wykonań zgodnych z ustalonym wzorcem**, tj. do spowodowania, aby obciążenia podatnika były zgodne ze stanem faktycznym oraz obowiązującym prawem.

486 Dla właściwego funkcjonowania postępowania podatkowego istotne znaczenie mają stosunki prawne, jakie rodzą się pomiędzy podmiotami postępowania w trakcie kontroli podatkowej. Sytuacja prawna podmiotów postępowania kształtowana jest bowiem w znacznym stopniu przez – wynikające z przepisów prawa – związki uprawnień i obowiązków podmiotów kontrolowanych i kontrolujących.

487 Czynności kontrolne organów podatkowych w zakresie samoobliczania podatkowego i obliczania podatku przez płatnika mające na celu ustalenie stanu faktycznego podlegającego opodatkowaniu są w znacznym stopniu zbieżne z czynnościami procesowymi podejmowanymi przez organ podatkowy, gdy zobowiązanie podatkowe powstaje na mocy decyzji konstytutywnej tego organu. Dane przedstawione przez podatnika lub płatnika są również konfrontowane z materiałami faktycznymi, jakimi dysponuje organ podatkowy, podobnie jak wówczas, gdy do obowiązków podatnika

należy jedynie określenie w zeznaniu podatkowym wysokości dochodu, przychodu lub majątku.

Ustalenie stanu faktycznego w postępowaniu kontrolnym wymaga niejednokrotnie przeprowadzenia postępowania wyjaśniającego, oględzin, lustracji, a nawet przesłuchania świadków albo rozpatrzenia opinii biegłych, a więc podejmowania czynności kontrolnych opisanych w poprzednim paragrafie. Rodzaj czynności kontrolnych podmiotu publicznego uzależniony jest przede wszystkim **od rodzaju podatkowoprawnego stanu faktycznego** ujętego w poszczególnych ustawach podatkowych.

488 W przypadku opodatkowania podmiotów prowadzących działalność gospodarczą, zobowiązanych do stosowania pełnej ewidencji tej działalności zgodnie z prawem bilansowym, kontrola podatkowa ma głównie charakter **kontroli dokumentalnej** – opartej na **analizie dokumentów**. Ważną rolę odgrywa tu także kontrola **kameralna** przeprowadzana w jednostce opodatkowanej, mająca na celu konfrontację danych wynikających z zapisów księgowych z rzeczywistością gospodarczą. Istotne znaczenie dla przebiegu kontroli przy otwartych stanach faktycznych (np. w podatku dochodowym) ma **bieżąca kontrola** związana z wpłatami zaliczek. Obraz działalności podatnika – istotnej z punktu widzenia podatkowoprawnego stanu faktycznego – zarysowuje się wówczas już znacznie wcześniej, niż ma miejsce roczne rozliczenie podatku i związana z nim kontrola podatkowa.

489 Ustalenie przez organy podatkowe stanu faktycznego i jego konfrontacja z tym, co przyjął podatnik lub płatnik, stanowi punkt wyjścia dla kontroli **prawidłowości zastosowania przez te podmioty norm prawa podatkowego**. Kontrola podatkowa, jak już pisano, obejmuje bowiem swym zakresem również prawidłowość przeprowadzonej przez podatnika wykładni prawa. Organ podatkowy dokonuje tu wykładni kontrolnej. Wzorcem powinnego zachowania jest ustalenie **właściwych norm prawnych** zawartych w obowiązujących przepisach.

490 Złagodzeniu trudności oraz ryzyka związanego z uczestnictwem podmiotu niepublicznego w procesie stosowania prawa podatkowego, zwłaszcza gdy chodzi o wykładnię prawa, służy **„urzędowa" interpretacja prawa podatkowego**. Prowadzi ona do udziału organu podatkowego w tym procesie jeszcze **przed etapem kontroli**. Powoduje to, że wykładnia dokonana przez organ podatkowy nie ma tu w zasadzie klasycznego, kontrolnego charakteru.

„Urzędowa" interpretacja prawa podatkowego została uregulowana w dziale II Ordynacji podatkowej z 1997 r. „Organy podatkowe i ich właściwość". Natomiast Ordynacja podatkowa z 2018 r. reguluje te zagadnienia w dziale IV „Postępowania szczególne".

Nb. 488–490

Interpretacja ogólna, wydawana jest przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych z urzędu lub na wniosek. Natomiast **interpretacja indywidualna** dokonywana jest na wniosek uprawnionego podmiotu, w szczególności podatnika. Poza tym wymieniony minister wydaje z urzędu **objaśnienia podatkowe**. Są to informacje dotyczące treści przepisów prawa podatkowego oraz wyjaśnienia tych przepisów w zakresie ich stosowania.

491 Szef Krajowej Administracji Skarbowej i Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, zgodnie z przepisami obu Ordynacji, **wydają interpretacje indywidualne**. Podmioty te są, zgodnie z przepisami ustawy z 16.11.2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz.U. z 2016 r. poz. 1947 ze zm.), organami Krajowej Administracji Skarbowej (KAS). Obowiązek wydawania interpretacji ciąży przede wszystkim na dyrektorze Krajowej Administracji Skarbowej, który **na wniosek** zainteresowanego, wydaje w jego indywidualnej sprawie interpretację przepisów prawa podatkowego. Natomiast Szef Krajowej Administracji Skarbowej może z **urzędu** zmienić interpretację indywidualną lub ją uchylić.

Podmiot udzielający interpretacji powinien ustosunkować się do stanowiska wnioskodawcy oraz zaprezentowanej przez niego oceny prawnej. Można więc przyjąć, że w przypadku interpretacji indywidualnej ma miejsce w określonym zakresie wykładnia prawa typowa dla procesu jego stosowania. Dotyczy ona nie tylko przepisów prawa krajowego, lecz także, jak słusznie przyjmuje się w orzecznictwie, objęte są nią przepisy unijne (wyr. NSA z 11.3.2010 r., I FSK 61/09, Jurysdykcja Podatkowa 2010, Nr 3, s. 87). Celem tej wykładni jest ustalenie, jaka norma, a więc o jakiej treści, jest właściwa dla stanu faktycznego opisanego we wniosku podatnika (płatnika). Wyjaśnienie znaczenia przepisu prawnego, z którego można odkodować normę prawną, sprowadza się tu, w najszerszym ujęciu, do określenia, czy i w jakim zakresie norma powołana we wniosku o interpretację odnosi się do sytuacji, podmiotów czy obiektów w nim wskazanych. Interpretacja prawa charakteryzuje się zatem w tym przypadku cechami typowymi dla **wykładni operatywnej mającej miejsce w procesie stosowania prawa**.

Interpretacja indywidualna jest, przy właściwej jej konstrukcji prawnej, swoistym „kołem ratunkowym", jakie otrzymuje podatnik (płatnik) w pierwszym etapie administracyjnego stosowania prawa podatkowego. Wniosek o wydanie indywidualnej interpretacji stanowi bowiem **włączenie organu podatkowego** w pierwszy etap procesu stosowania prawa podatkowego, w którym, co do zasady, nie uczestniczy on bezpośrednio.

Interpretacja indywidualna dotyczy określonej sprawy podmiotu występującego z wnioskiem o interpretację – podatnika, płatnika, inkasenta lub osoby trzeciej. Jej celem nie jest jednak rozstrzygnięcie sprawy indywidu-

alnej przez podmiot publiczny w drodze wydania decyzji administracyjnej (podatkowej) lub wyroku sądowego, lecz **sama interpretacja prawa** odnoszona jednak do stanu faktycznego, który już wystąpił albo wystąpi w przyszłości. Biorąc to pod uwagę, należy przyjąć, że jest ona zbliżona do wykładni operatywnej. Z drugiej strony, stan faktyczny opisany we wniosku nie jest podatkowoprawnym stanem faktycznym, którego wystąpienie wywołuje określone skutki prawne. Dlatego też w przypadku interpretacji indywidualnej nie ma miejsca, tak ważny dla wykładni operatywnej, etap, jakim jest ustalenie stanu faktycznego zgodnie z regułami właściwymi dla procedury podatkowej (pomimo że niektóre elementy procedury mają tu odpowiednie zastosowanie), gdyż nie rozstrzyga się tu sprawy podatkowej, lecz jedynie wiąże przepisy ze stanem faktycznym. Brak zatem w tym przypadku tak typowej dla wykładni operatywnej sytuacji, kiedy to następuje subsumcja stanu faktycznego pod normę prawną.

Związek interpretacji indywidualnej z procesem stosowania prawa podatkowego jest może najbardziej widoczny, gdy spór pomiędzy podmiotem uprawnionym do złożenia wniosku o interpretację, a organem wydającym taką interpretację wkracza na drogę sądową. Podatnik ma bowiem prawo do wniesienia skargi do sądu administracyjnego dotyczącej interpretacji indywidualnej. W szczególności, zgodnie z art. 3 § 2 pkt 4a ustawy z 30.8.2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (tekst jedn. Dz.U. z 2017 r. poz. 1369) do właściwości sądów administracyjnych należy orzekanie w sprawie skarg na pisemne interpretacje przepisów prawa podatkowego wydawane w indywidualnych sprawach.

Rozstrzygnięcie WSA – uchylenie interpretacji lub oddalenie skargi – może podlegać zaskarżeniu do NSA w formie skargi kasacyjnej, zarówno przez podmiot, którego interpretacja dotyczy, jak i podmiot wydający interpretację. Z punktu widzenia samego postępowania przed sądami administracyjnymi nie występują tu daleko idące różnice pomiędzy „normalnym" sporem podatnika (innego podmiotu uprawnionego do wniesienia skargi) z organem administracji podatkowej. Różny jest jednak sam przedmiot sporu, jak i skutki wyroku sądu administracyjnego, wynikające głównie z podstawowych odmienności pomiędzy typową wykładnią operatywną a *quasi*-operatywną wykładnią występującą w przypadku interpretacji indywidualnej. W gruncie rzeczy bowiem sąd nie rozstrzyga tu o zgodności z prawem działalności administracji w zakresie ustalania obciążeń podatkowych, co jest klasyczną jego funkcją. Należy natomiast przyjąć, że zostaje on w rzeczywistości włączony w proces interpretacji (chociaż nie jest oczywiście organem interpretacyjnym w rozumieniu Ordynacji podatkowej) i staje się podmiotem decydującym ostatecznie o jej losach.

Nb. 491

Można mieć wątpliwości, czy prawodawca nie poszedł za daleko, zrównując w znacznym stopniu „normalną" działalność sądu orzekającego o zgodności z prawem decyzji administracyjnej z sądową kontrolą indywidualnej interpretacji prawa podatkowego. Co prawda, także i w przypadku udzielania przez sąd interpretacji indywidualnej w wyniku złożenia skargi przez uprawnione do tego podmioty, kontroluje on zgodność z prawem i legalność postępowania organu administracji, lecz kontrola ta ma szczególny charakter, odbiegający istotnie od typowej kontroli sądowej.

Wykładnia prawa dokonana przez sąd realizowana jest, inaczej niż klasyczna wykładnia operatywna, jedynie z punktu widzenia stanu faktycznego przedstawionego we wniosku, który nie może być zmieniany zarówno przez podmiot wydający interpretację, jak i przez sąd. W rezultacie, jeżeli będzie miała miejsce odmienność stanu faktycznego w stosunku do ujętego we wniosku, a ustalona zostanie przez organ administracji lub sąd, wówczas gdy ma miejsce typowa wykładnia operatywna, interpretacja przyjęta nawet przez NSA nie będzie mogła stanowić dla podatnika podstawy do zastosowania ochrony prawnej przewidzianej w przepisach obu Ordynacji. Biorąc pod uwagę stale wzrastają liczbę orzeczeń sądowych w sprawach interpretacji indywidualnych, a nawet uchwał NSA czy też pytań prawnych do Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, można rozważyć, czy sąd administracyjny nie został zbyt daleko zaangażowany w proces kształtowania interpretacji indywidualnej prawa podatkowego (Polska jest jednym z nielicznych krajów, w których w urzędowej interpretacji prawa uczestniczy sąd). Ważne jest zwłaszcza, czy ta działalność sądu nie przedłuża w sposób znaczący okresu rozpatrywania „normalnych" spraw podatkowych. Przyjęta przez organy Krajowej Administracji Skarbowej interpretacja mogłaby być przedmiotem kontroli sądowej, tyle że nie w odrębnym trybie, lecz jako wykładnia operatywna organu administracji odnoszona do określonej sprawy podatkowej.

Generalna ocena „urzędowych" interpretacji prawa jest złożona. Jej **492**
ogólne założenia należy ocenić pozytywnie, biorąc pod uwagę, że organ administracji podatkowej nie tylko ustala i pobiera należności podatkowe, lecz także, poprzez włączenie go do procesu stosowania prawa na jego wstępnym etapie, staje się współodpowiedzialnym za wypełnianie określonych obowiązków prawnych przez podmioty niepubliczne. Obowiązujące przepisy obu Ordynacji nie są jednak właściwe z punktu tych celów. Mamy tu bowiem do czynienia ze zdecydowanym „przeregulowaniem" tej problematyki. Tworzy się w rzeczywistości, swego rodzaju „drugi nurt" stosowania prawa nie tylko typu administracyjnego, lecz także sądowego.

Ogromna ilość „urzędowych" interpretacji prawa podatkowego powoduje, że organy podatkowe niejednokrotnie działają w rzeczywistości nie tyle na podstawie prawa i w jego granicach, co na podstawie interpretacji ministra do spraw finansów publicznych i innych organów podatkowych, którym przyznano tego rodzaju kompetencje. Interpretacje „urzędowe" zastępują w praktyce opodatkowania w wielu przypadkach rzeczywistą interpretację przepisów prawa, do której zobowiązana jest administracja podatkowa. Stosuje ona bowiem nierzadko „gotową" już wykładnię prawa uwidocznioną w interpretacji „urzędowej", w miejsce wykładni, którą samodzielnie powinna dokonywać.

Część III.
Szczegółowe prawo podatkowe

Rozdział I. Założenia systemu szczegółowego prawa podatkowego

Literatura: *L. Adam*, Podatki i opłaty w kapitalizmie, Warszawa 1962; *D. Antonów*, Szczególne opłaty administracyjne, Wrocław 2017; *S. Biernat*, *A. Wasilewski*, Wolność gospodarcza w Europie, Kraków 2000; *E. Blumenstein*, System des Steuerrechts, Zürich 1971; *A. Borodo*, Finanse publiczne Rzeczypospolitej Polskiej. Zagadnienia prawne, Bydgoszcz 2000; *B. Brzeziński* (red.), Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie, Toruń 2009; *B. Brzeziński*, *J. Głuchowski*, *C. Kosikowski*, Harmonizacja prawa podatkowego Unii Europejskiej i Polski, Warszawa 1998; *Z. Fedorowicz* (red.), Finanse Polski Ludowej w trzydziestoleciu, Warszawa 1975; *N. Gajl*, Teorie podatkowe na świecie, Warszawa 1992; *J. Głuchowski*, *J. Patyk*, Zarys polskiego prawa podatkowego, Warszawa 2011; *A. Gomułowicz*, *J. Małecki*, Podatki i prawo podatkowe, Warszawa 2011; *M. Kalinowski*, Rodzaje podatków i ich klasyfikacja oraz systemy podatkowe, [w:] *L. Etel* (red.), System Prawa Finansowego, t. III, Prawo daninowe, Warszawa 2010; *A. Komar*, Systemy podatkowe krajów Wspólnot Europejskich, Warszawa 1989; *tenże*, Finanse publiczne w gospodarce rynkowej, Bydgoszcz 1996; *H. Litwińczuk*, Dyrektywy podatkowe Wspólnot Europejskich, Warszawa 1995; *H. Litwińczuk* (red.), Podatki bezpośrednie. Prawo polskie a prawo wspólnotowe. Implementacja dyrektyw. Orzecznictwo ETS, Warszawa 2009; *R. Mastalski*, *E. Fojcik-Mastalska* (red.), Prawo finansowe, Warszawa 2013; *W. Nykiel* (red.), Polskie prawa podatkowe, Warszawa 2013; *K. Ostrowski*, Prawo Finansowe. Zarys ogólny, Warszawa 1970; *H. Radziszewski*, Nauka skarbowości, Warszawa 1920; *R. Rybarski*, Nauka skarbowości, Warszawa 1935; *G. Schmölders*, *K.H. Hansmeyer*, Allgemeine Steuerlehre, Berlin 1980; *P. Smoleń*, *W. Wójtowicz* (red.), Prawo podatkowe, Warszawa 2015; *K. Tipke*, *J. Lang*, Steuerrecht, Köln 2010; *M. Weralski*, Funkcje podatków a instrumenty podatkowe, [w:] System instytucji prawno-finansowych PRL, t. III, Wrocław 1985; *E. Wojciechowski*, Systemy podatkowe, [w:] System instytucji prawno-finansowych PRL, t. III, Wrocław 1985.

§ 1. Pojęcie szczegółowego prawa podatkowego

I. Racjonalny a historyczny system podatkowy

493 Szczegółowe prawo podatkowe składa się z aktów prawnych regulujących określone podatki. Wraz z ogólnym prawem podatkowym – aktami normującymi zagadnienia wspólne dla wszystkich podatków – tworzy system podatkowy. Współcześnie odróżnia się, jak już pisno w rozdziale 3 części I niniejszego opracowania, racjonalny system podatkowy – jako swego rodzaju system postulatywny, a nawet idealny, od systemu historycznego, który obowiązuje w danym miejscu i czasie.

494 Rzadko kiedy, jeżeli w ogóle, obowiązujące podatki tworzą wewnętrznie spójny układ elementów charakteryzujących się określoną strukturą, ukształtowany według pewnych z góry przyjętych założeń. Regułą jest natomiast, iż podatki determinowane są w znacznej mierze zmianami politycznymi, gospodarczymi i społecznymi, jakim podlega dany kraj w swym historycznym rozwoju. Obserwacja tego rozwoju wskazuje, że z perspektywy czasowej można mówić o swego rodzaju systemie, jaki występował w określonych grupach krajów charakteryzujących się zbliżonymi cechami politycznymi, gospodarczymi czy społecznymi. Wykształcały się bowiem w pewnych krajach podobnego rodzaju podatki (nie zawsze jednak w tym samym czasie) wzajemnie się uzupełniające (np. podatki przychodowe i majątkowe, dochodowe i obrotowe), które rozpatrywane jako całość można uznać w pewnym stopniu za system. Nieco inaczej jest jednak, gdy analizuje się obowiązujące akty prawne, tworzone w dużym stopniu pod wpływem bieżących czynników gospodarczych i politycznych. Powoduje to, najszerzej ujmując, że u podstaw przekształceń prawa podatkowego leży wiele różnorodnych przesłanek, z których nie najważniejsze są postulaty nauki. Często wprowadzeniu nowych podatków, nawet jeżeli jest to zgodne z poglądami nauki, nie towarzyszy pełna eliminacja podatków już obowiązujących. Wydaje się więc, że w stosunku do obowiązujących podatków bardziej precyzyjne byłoby określenie, że tworzą one **ustrój podatkowy danego państwa**, a nie system podatkowy.

495 Ustrój podatkowy kształtowany jest w pierwszym rzędzie przez akty prawne regulujące określone podatki – szczegółowe prawo podatkowe. Występuje w nim obok siebie w danym czasie pewna liczba podatków; często można wyróżnić w tym swoistym konglomeracie podatki stanowiące podstawę ustroju podatkowego danego kraju oraz podatki mające charakter uzupełniający. W określonym przedziale czasowym w różnych krajach ustrój podatkowy wykazuje pewne wspólne elementy.

W XIX w. w większości krajów przeważały podatki przychodowe oraz **496** podatki konsumpcyjne obciążające poszczególne rodzaje dóbr (akcyzy). Zwłaszcza we Francji podatki przychodowe odgrywały znaczącą rolę i dopiero w okresie I Wojny Światowej udało się wprowadzić tam podatek dochodowy (1914 r.). Podstawowa rola podatków przychodowych w XIX-wiecznych systemach podatkowych związana była głównie z charakterystycznymi cechami tego rodzaju opodatkowania. Przede wszystkim są to podatki rzeczowe, których konstrukcje nie uwzględniają samej osoby podatnika.

Wysokość opodatkowania uzależniona jest od zewnętrznych oznak dochodowości podatnika (np. ilość, rodzaj i jakość gruntów w podatku rolnym), a nie od uzyskiwanego przez niego rzeczywistego dochodu. Stwarza to możliwość stosunkowo łatwego wymiaru i poboru tych podatków, a także, przez związanie ich konstrukcji z rzeczowymi elementami podatkowoprawnego stanu faktycznego, powoduje, że jest on głównie pobierany u źródła, co w pewnej mierze łagodzi ciężar opodatkowania.

Podstawową **wadą podatków przychodowych** jest natomiast nierównomierność opodatkowania – uniezależnianie go od rzeczywistych efektów gospodarczych podatnika, a także jego sytuacji osobistej i rodzinnej. Jest to zatem opodatkowanie pozostające w sprzeczności z zasadą sprawiedliwości, tj. równości i powszechności opodatkowania. Dlatego też jeszcze pod koniec XIX w. zaczęto coraz wyraźniej postulować przekształcenie podatków przychodowych w podatki dochodowe, których wysokość indywidualizuje się ze względu na osobę podatnika. Doprowadziło to do stopniowego ograniczania podatków przychodowych, które albo zostały pochłonięte przez podatek dochodowy, albo też nabrały w stosunku do niego uzupełniającego charakteru. Nie był to jednak łatwy proces.

Przede wszystkim konstrukcja podatku dochodowego jest znacznie **497** bardziej skomplikowana niż prostego, by nie rzec prymitywnego, podatku przychodowego. Jej wprowadzenie do systemów podatkowych poszczególnych państw uzależnione więc było od rozwoju gospodarczego, zwłaszcza zaś rozwoju przemysłu, a także sprawnej administracji zdolnej do wymiaru i poboru tego podatku. Powodowało to, że systemy podatkowe poszczególnych państw europejskich w pierwszych dziesięcioleciach XX w. różniły się od siebie dość wyraźnie, zwłaszcza gdy chodzi o rolę podatków przychodowych i dochodowych. Klasycznym przykładem mogą być systemy podatkowe byłych państw zaborczych, jakie obowiązywały w Polsce po odzyskaniu niepodległości w 1918 r.

Na terenie państwa polskiego w 1918 r. obowiązywały przepisy wcho- **498** dzące w skład systemów podatkowych znacznie różniących się od siebie.

Każdy z nich został bowiem ukształtowany pod wpływem różnych czynników politycznych, gospodarczych i społecznych. Najbardziej zacofane gospodarczo, z najmniejszym stopniem rozwoju instytucji demokratycznych, z dużym odsetkiem ludności nieumiejącej czytać i pisać, było państwo rosyjskie. W systemie podatkowym tego państwa przeważały podatki przychodowe o przestarzałej konstrukcji, których wymiar opierał się na cechach zewnętrznych (np. podatek gruntowy, przemysłowy, od nieruchomości miejskich). Austriacki system podatkowy oparty był także głównie na podatkach przychodowych, chociaż istniał tam już podatek dochodowy, który miał jednak charakter subsydiarny w stosunku do podatków przychodowych. Nowoczesne konstrukcje podatkowe występowały natomiast w pruskim systemie podatkowym. Państwo pruskie należało na początku XX w. do najbardziej rozwiniętych gospodarczo i odgrywało także ważną rolę w kształtowaniu nowoczesnego systemu podatkowego. Podstawową rolę w pruskim systemie podatkowym miał w momencie odzyskania przez Polskę niepodległości podatek dochodowy oraz uzupełniający go podatek majątkowy.

499 Przekształcenie podatku przychodowego w dochodowy spotykało się także w niektórych krajach z dość wyraźnymi oporami podatników. Podatek ten bowiem zakłada znaczne zindywidualizowanie wymiaru, co prowadzi do szczegółowej kontroli przez administrację podmiotów podlegających opodatkowaniu. Miało to wyraźny wpływ na stosunkowo późne wprowadzenie tego podatku w takich krajach jak Francja czy Włochy, których obywatele uznawali kontrolę ze strony organów podatkowych za zbyt daleko posuniętą ingerencję w ich życie osobiste.

500 W większości systemów podatkowych funkcjonujących w XIX w. istotną rolę odgrywały także **podatki konsumpcyjne** obciążające poszczególne dobra. Były to podatki pośrednie, odnoszone do dochodu lub majątku w trakcie ich wydatkowania. Ciężar tych podatków ponosili konsumenci jako nabywcy określonych dóbr. Charakteryzowały się one dużą wydajnością, łatwością i taniością wymiaru i poboru, przy równoczesnej małej odczuwalności ich ciężaru przez podatników. Wynikało to głównie z faktu, że podatki te zawarte były najczęściej w cenie dóbr konsumpcyjnych. Miały one duże znaczenie w krajach romańskich (Francja, Hiszpania), przy stosunkowo mniejszej roli w systemach podatkowych krajów anglosaskich. Zmiany w opodatkowaniu konsumpcji, jakie nastąpiły w XX w., poszły w kierunku zastępowania pojedynczych podatków konsumpcyjnych (głównie akcyzy) **ogólnym podatkiem konsumpcyjnym** w postaci **powszechnego** (ogólnego) podatku obrotowego, wchłaniającego te podatki.

Wielofazowy podatek obrotowy brutto był stopniowo przekształcany w **podatek od wartości dodanej**. Zjawisko to nie doprowadziło jednak

do całkowitego wyeliminowania z systemów podatkowych pojedynczych podatków konsumpcyjnych o charakterze akcyzowym, choć bez wątpienia znacznie zmniejszyło ich rolę na rzecz ogólnego podatku obrotowego.

Współcześnie podstawowe znaczenie w podatkach pośrednich ma podatek obrotowy w formie ogólnego podatku od obrotu. Chociaż podatki obrotowe znane były już w starożytności, to ich renesans nastąpił dopiero po I wojnie światowej, zaś po II wojnie stają się one w większości systemów podatkami, które obok podatków dochodowych, stanowią najważniejsze źródło przychodów budżetowych.

501 Współczesne systemy podatkowe oparte są nie tyle na pewnych teoretycznych założeniach przyjętych przez naukę, co stanowią wynik historycznego rozwoju opodatkowania. W obowiązujących systemach podatkowych wyróżnić więc można pewne „punkty ciężkości", na których opierają się te systemy, z reguły jednak nie wynikają one z postulatów pod adresem racjonalnego systemu podatkowego. Powoduje to określone odmienności w systemach podatkowych, które jednak nie dotyczą kwestii zasadniczych ukształtowanych przez ustrój polityczny i gospodarczy poszczególnych państw. Dlatego też po II wojnie światowej można było wyraźnie wyróżnić dwa rodzaje systemów podatkowych (a ściślej ustrojów podatkowych) – systemy występujące w państwach, gdzie gospodarka oparta była na prywatnej własności środków produkcji i rynkowym jej funkcjonowaniu, oraz systemy państw, w których dominowała państwowa własność środków produkcji i centralne kierowanie procesami gospodarczymi.

502 W krajach, gdzie wytwarzanie dochodu narodowego znajdowało się głównie w rękach państwa, mogło ono realizować wydatki publiczne z dochodów uzyskiwanych z własnej działalności, a nie klasycznych dochodów podatkowych. Dominacja własności państwowej pozwalała państwu na wykorzystywanie różnorodnych instrumentów oddziaływania na dochody ludności głównie poprzez bezpośredni wpływ na kształtowanie się płac i cen – co powodowało, że instrumenty podatkowe odgrywały tam stosunkowo małą rolę. Inaczej jest w gospodarce rynkowej, gdzie źródłem dochodów publicznych są w pierwszym rzędzie dochody podatkowe, zaś „pobranie" podatkowe kształtuje w sposób zasadniczy i ostateczny podział produktu społecznego.

503 Generalne cele opodatkowania w państwach o **gospodarce rynkowej** są w zasadzie tego samego rodzaju. Chodzi przede wszystkim o racjonalność ekonomiczną opodatkowania, a także przyjęcie takich konstrukcji prawnych, które pozostają w zgodzie z wynikającymi z Konstytucji zasadami demokratycznego państwa prawnego. Klasyczne systemy podatkowe występujące w krajach o gospodarce rynkowej, determinowane

ustrojem politycznym i gospodarczym tych krajów, są znacznie zbliżone. Dotyczy to zwłaszcza krajów o wysokim i stabilnym rozwoju gospodarczym, o zbliżonej „mentalności" podatkowej jednostek i sprawnej administracji. Istniejące różnice pomiędzy poszczególnymi państwami, tak gdy chodzi o stopień rozwoju gospodarczego, jak też pewne uwarunkowania historyczne, mogą powodować odmienności w ich ustrojach podatkowych, zwłaszcza co do relacji pomiędzy opodatkowaniem bezpośrednim i pośrednim czy opodatkowaniem dochodu lub majątku, a nawet stosowanymi metodami wymiaru i poboru podatków. Mieszczą się one jednak w ramach „klasycznego" systemu podatkowego, właściwego dla państw o gospodarce rynkowej.

II. Struktura systemu podatkowego

504 **Podstawowym źródłem** opodatkowania są **dochody** uzyskiwane przez podatników. Jako uzupełniające źródło można natomiast traktować ich majątek. W literaturze wyraźnie stawia się postulat koncentracji opodatkowania na efektach działalności gospodarczej danych podmiotów, co oznacza sięganie w pierwszym rzędzie do ich dochodów, zaś wyjątkowo do majątku. Chodzi bowiem o jak najszerszą ochronę źródła opodatkowania, które może być zagrożone przez opodatkowanie majątku.

Relacje pomiędzy opodatkowaniem dochodów i majątku różnie się kształtują w klasycznych systemach podatkowych, jednak współcześnie opodatkowanie dochodu ma bez wątpienia kluczowe znaczenie. Należy przy tym zwrócić uwagę, że prawodawca często dla celów podatkowych przyjmuje szerokie rozumienie dochodu, co powoduje, że może nim być także przychód lub nawet majątek.

505 Dominująca współcześnie koncepcja dochodu podatkowego, oparta na teorii **przyrostu czystego majątku**, rozszerza znacznie jego pojęcie. Można zatem stwierdzić, że podatek dochodowy, przy objęciu nim zarówno osób fizycznych, jak i prawnych, jest w rzeczywistości podatkiem od gospodarczego przyrostu majątku. Natomiast podatki obciążające istniejący majątek mają uzupełniające znaczenie. Będą to zarówno podatki związane z obrotem (transferem) majątkowym (np. podatek od spadków i darowizn, podatek od czynności cywilnoprawnych), jak i z samym posiadaniem majątku (np. podatek od nieruchomości).

506 Obok podatku dochodowego podstawową rolę odgrywają obecnie podatki **od zużycia (wydatkowania) dochodu lub majątku**. Zalicza się do nich ogólny podatek obrotowy (podatek od wartości dodanej lub jednofazowy podatek obrotowy) – jako najważniejszy podatek pośredni – oraz

podatki obrotowe obciążające określone dobra (akcyza), a także podatek od przenoszenia praw majątkowych.

W systemach podatkowych państw o gospodarce rynkowej jednym z najważniejszych problemów jest ustalenie właściwej relacji pomiędzy podatkami bezpośrednimi i pośrednimi, zwłaszcza zaś pomiędzy podatkiem dochodowym oraz ogólnym podatkiem obrotowym. W niektórych państwach podstawową rolę odgrywa podatek dochodowy, podczas gdy w innych podatki konsumpcyjne stanowią dominujące źródło daniowych dochodów państwa. Określenie właściwych relacji pomiędzy tymi podatkami opiera się nie tyle na przesłankach teoretycznych (które raczej przemawiały za opodatkowaniem dochodów uzyskiwanych, a nie wydatkowanych), co wynika z kształtowania się systemu podatkowego (ustroju podatkowego) określonego państwa pod wpływem jego rozwoju gospodarczego i społecznego.

507 Ustrój podatkowy poszczególnych państw tworzą przede wszystkim akty prawne regulujące dane rodzaje podatków, które z reguły w swej nazwie określają podatek, jaki jest w nich unormowany. Doktryna jednak często dokonuje bardziej pogłębionej klasyfikacji podatków. W klasyfikacji tej wyróżnia się z reguły pewne cechy obowiązujących podatków, pozwalające na grupowanie ich według charakterystycznych dla nich elementów. Tego rodzaju klasyfikacja jest bardzo ważna dla całościowej oceny obowiązującego ustroju podatkowego, uwzględniającej jego ekonomiczne i prawne aspekty.

III. Systematyka podatków

1. Uwagi ogólne

508 Współczesne **ustroje podatkowe** zawierają swoistą kombinację różnych podatków. Historyczny system podatkowy rozpatrywany od strony **zewnętrznej** składa się z aktów prawnych regulujących poszczególne podatki (oraz aktów tworzących ogólne prawo podatkowe), o nazwach określających z reguły rodzaj podatku, którego te akty dotyczą (np. podatek od spadków i darowizn, podatek dochodowy). Można więc przyjąć, że prawodawca przeprowadza pewną wstępną klasyfikację obowiązujących podatków, która jest następnie rozwijana przez naukę.

509 Podstawą klasyfikacji podatków dokonywanych przez doktrynę jest ich systematyka wykształcona w historycznym rozwoju. Nadaje się jej jednak aktualne treści, związane z miejscem i rolą podatków we współczesnym porządku społecznym, gospodarczym i prawnym. Chodzi zwłaszcza o szeroko rozumiane związki opodatkowania z gospodarką, a także relacje po-

między państwem i jednostką, wynikające z obciążenia jej obowiązkiem świadczeń pieniężnych na rzecz państwa (lub innego związku publicznoprawnego), któremu nie odpowiada wzajemne świadczenie państwa. Relacje te powinny być zgodne z konstytucyjną zasadą państwa prawnego, w szczególności pozostawać w zgodzie z zasadami sprawiedliwości – równości i powszechności opodatkowania. Dlatego też pierwszym, niejako zewnętrznym spojrzeniem na ustrój podatkowy danego państwa, jest usystematyzowanie występujących w nim podatków w taki sposób, aby można było dokonać wstępnej ich oceny z punktu widzenia wymogów, jakim powinien odpowiadać współczesny system podatkowy.

510 Niektóre z podatków ze swej istoty bardziej się nadają do realizacji przyjmowanych obecnie celów opodatkowania niż inne ich rodzaje. Wydaje się, że dla współczesnych systemów podatkowych z tego punktu widzenia zasadnicze znaczenie ma podział podatków na pośrednie i bezpośrednie, osobowe i rzeczowe oraz dochodowe, przychodowe, obrotowe i majątkowe. Niekiedy w literaturze tego rodzaju klasyfikacja, oparta na historycznym ukształtowaniu się poszczególnych podatków, ujmowana jest nieco inaczej, stanowiąc swego rodzaju rozwinięcie i sprecyzowanie, uwzględniające miejsce i rolę podatków w warunkach współczesnych.

2. Podatki pośrednie i bezpośrednie

511 Podział podatków na pośrednie i bezpośrednie jest jednym z najstarszych. Dokonuje się go często w oparciu o różne kryteria, związane przede wszystkim z **wymiarem i poborem podatków**, ich **przerzucalnością** oraz **zdolnością świadczenia podatkowego**.

512 Wymiar i pobór podatków pośrednich dotyczy podmiotu, który w rzeczywistości nie ponosi ciężaru podatkowego, podczas gdy w przypadku podatków bezpośrednich ciężar podatkowy spoczywa na tym podmiocie, który jest przez ustawodawcę określany jako obciążony obowiązkiem podatkowym. W związku z tym wyróżnia się podmiot **ekonomiczny podatku**, na którym spoczywa ciężar opodatkowania, oraz **podmiot prawny** objęty obowiązkiem podatkowym. Jeżeli podmiot ekonomiczny i prawny jest tożsamy, to należy przyjąć, że mamy do czynienia z opodatkowaniem bezpośrednim (np. podatek dochodowy), zaś w przypadku różnych podmiotów – z opodatkowaniem pośrednim (np. podatek obrotowy). W związku z tym często stosowanym kryterium rozgraniczania podatków bezpośrednich i pośrednich jest przerzucalność podatków.

513 **Przerzucalność podatków** polega na przesunięciu przez podatnika ciężaru podatkowego na inny podmiot. Może ono powodować wzrost cen

towarów i usług zbywanych przez podatnika – przerzucanie **w przód** – albo też obniżenie cen nabywanych przez niego towarów i usług – przerzucanie **w tył**. Przyjmuje się, że podatki pośrednie nadają się do przerzucania, zaś bezpośrednie nie. Kryterium to budzi jednak wątpliwości, gdyż podatki bezpośrednie mogą być również przerzucane na inne podmioty, choć bez wątpienia jest to trudniejsze niż w przypadku podatków pośrednich. Wydaje się zatem, że najpewniejszym kryterium rozróżnienia podatków bezpośrednich i pośrednich jest „**zamiar ustawodawcy**". Jeżeli zamiarem tym jest, aby nie ponosił ciężaru opodatkowania podmiot określony w akcie prawnym jako podatnik, lecz „**anonimowy**" – z punktu widzenia prawnego – podmiot, to mamy do czynienia z podatkiem pośrednim. Następuje tu przerzucenie ciężaru podatkowego na podmiot nabywający towary lub usługi od podatnika, lecz jest to działanie zgodne z zamiarem prawodawcy, który tworząc konstrukcję podatku, zakłada, że podmiot w rozumieniu formalnoprawnym nie będzie równocześnie podmiotem materialnym, to jest ponoszącym ciężar opodatkowania. W związku z takim rozdzieleniem tych podmiotów, przyjmuje się, że przy podziale podatków na bezpośrednie i pośrednie istotną rolę odgrywa kryterium zdolności świadczenia.

514 **Zdolność świadczenia** traktowana jest współcześnie jako jeden z najważniejszych elementów racjonalnego systemu podatkowego. Oznacza ona, najszerzej ujmując, **zdolność do zapłacenia podatku**. Ponieważ jednak podmiot ponoszący ciężar podatkowy w przypadku opodatkowania pośredniego jest podmiotem anonimowym, nie ma praktycznej możliwości ustalenia przy tym opodatkowaniu indywidualnej zdolności świadczenia, mierzonej uzyskiwanym przez podatnika dochodem lub posiadanym majątkiem. Można co najwyżej, określając zdolność świadczenia poszczególnych grup podatników (np. uzyskujących dochody z pracy, z wykonywania wolnego zawodu lub też prowadzenia działalności gospodarczej), brać także pod uwagę stopień ich obciążeń podatkami pośrednimi, co jednak jest pochodnym, a więc z reguły mało precyzyjnym, sposobem określania zdolności świadczenia. Należy przy tym zwrócić uwagę, że ze zdolnością świadczenia związana jest zasada sprawiedliwości opodatkowania wyrażająca się równością i powszechnością opodatkowania. Realizacja tych zasad możliwa jest przede wszystkim przy wykorzystywaniu podatków bezpośrednich, zwłaszcza tych z nich, które są podatkami osobowymi (osobistymi). Natomiast podatki pośrednie, będące podatkami rzeczowymi, nie sprzyjają urzeczywistnianiu tych zasad. Istotne znaczenie z punktu widzenia celów współczesnych systemów podatkowych ma więc także podział podatków na osobowe i rzeczowe.

3. Podatki osobowe i rzeczowe

515 **Podatki osobowe** (podmiotowe) uwzględniają w swej konstrukcji przede wszystkim podmiot opodatkowania, zwłaszcza zaś **stosunki osobiste** podatnika, związane głównie ze stanem jego rodziny, liczbą dzieci, wiekiem czy też zdrowiem. Klasycznym podatkiem tego rodzaju jest podatek dochodowy od osób fizycznych; także niektóre konstrukcje podatku majątkowego (np. podatek od spadków i darowizn) uwzględniają elementy osobowe.

516 W **podatkach rzeczowych** (realnych) obciąża się natomiast w pierwszym rzędzie **przedmiot opodatkowania** bez uwzględniania osoby z nim związanej. Do tej grupy podatków zaliczyć można podatki konsumpcyjne, a także inne podatki podobnego rodzaju. Sam przedmiot opodatkowania stanowi także jedno z klasycznych kryteriów podziału podatków.

4. Podatki przychodowe, obrotowe, dochodowe i majątkowe

517 W oparciu o kryterium przedmiotu opodatkowania wyróżnia się podatki przychodowe, dochodowe i majątkowe. Niekiedy z podatków przychodowych wydziela się podatki obrotowe jako odrębny rodzaj opodatkowania.

518 **Podatek przychodowy** należy do najstarszych konstrukcji podatkowych, a zarazem niezbyt skomplikowanych, niekiedy nawet dość prymitywnych. Pomimo to nie został jak dotąd wyparty przez znacznie nowocześniejsze konstrukcje związane z opodatkowaniem dochodów. Opodatkowaniem objęty jest tu bowiem dochód brutto, a więc bez uwzględnienia kosztów uzyskania. Jest to zatem podatek łatwy w wymiarze i poborze, zapewniający bieżące zasilanie budżetu. Źródła uzyskiwania przychodu mogą być różnorodne (np. czynsze dzierżawne, nieruchomości, kapitały), co prowadzi niejednokrotnie do tworzenia w określonym systemie podatkowym kilku rodzajów podatków przychodowych.

519 **Podatek dochodowy** jest wytworem nowoczesnej myśli podatkowej, jako swego rodzaju reakcja na niedoskonałości podatków przychodowych, które nie uwzględniały elementów osobowych opodatkowania. Pozostawało to w sprzeczności z wysuwanymi zdecydowanie w XIX w. postulatami sprawiedliwości opodatkowania. Przyjęcie jako podstawy opodatkowania przychodu pomniejszonego o koszty jego uzyskania stwarzało prawodawcy możliwości szerokiego uwzględniania różnorodnych elementów opodatkowania. Z tego też względu konstrukcje tego podatku oraz jego wymiar i pobór są skomplikowane, zwłaszcza gdy weźmie się pod uwagę, że ze swej istoty jest to podatek wymagający znacznej indywidu-

alizacji, tak gdy chodzi o konstrukcję materialnoprawną, jak i procedurę podatkową. Prostszą konstrukcję mają podatki majątkowe.

Przedmiotem opodatkowania w **podatkach majątkowych** jest posiadanie majątku lub też jego przyrost. W swym rozwoju historycznym podatki te stanowiły przede wszystkim formę opodatkowania przychodu, który można obliczać stosunkowo łatwo, posługując się wartością posiadanego majątku. Opodatkowanie majątku może być jednak **niebezpieczne** dla zachowania wydajności źródła opodatkowania w przypadku, gdy narusza substancję majątkową. Przyjmuje się zatem dość powszechnie, że należy bardzo ostrożnie opodatkowywać majątek (zwłaszcza samo jego posiadanie), zaś w pierwszym rzędzie powinno się sięgać do rezultatów gospodarczych, jakie przynosi podatnikowi wykorzystywanie majątku. Pomimo to, głównie ze względów fiskalnych, we współczesnych systemach podatkowych opodatkowanie majątku odgrywa dość dużą rolę. **520**

Pewne kontrowersje budzi wyróżnianie, w oparciu o kryterium przedmiotu opodatkowania, **podatków obrotowych**. Wynika to w znacznej mierze z faktu, że podatki te często obciążają przychody, co powoduje, że zalicza się je do podatków przychodowych, co najwyżej z podkreśleniem pewnej ich specyfiki. Należy sądzić, że istotnego znaczenia dla rozstrzygnięcia tych sporów nabiera samo określenie przedmiotu opodatkowania, zwłaszcza zaś to, czy ujmuje się go w kategoriach zachowań podmiotów podlegających opodatkowaniu, czy też raczej jako przedmiot tych zachowań rozpatrywany w ujęciu niejako fizycznym. **521**

Współcześnie, zwłaszcza z prawnego punktu widzenia, przedmiot opodatkowania rozumiany jest dość powszechnie jako określone zachowanie podatników – **działania** zmierzającego do uzyskiwania przychodu, dochodu lub majątku, a także ich wykorzystywania. Przy takim rozumieniu przedmiotu opodatkowania podatki obrotowe mają za swój przedmiot nie tyle przychód, co raczej **czynności** związane zarówno z przychodem, jak również dochodem lub majątkiem. Wątpliwości budzi zatem ograniczanie przedmiotu opodatkowania podatkiem obrotowym do samego przychodu, zważywszy że podatki obrotowe związane są nie tylko z osiąganiem przychodu, lecz także ze zużywaniem przychodów oraz dochodu lub majątku. Nie bez znaczenia jest również, iż przychód jako przedmiot opodatkowania występuje zarówno w konstrukcjach podatku dochodowego (np. przy opodatkowaniu dochodów z dywidend, czy niektórych innych rodzajów dochodów kapitałowych) albo też majątkowego (np. uzależnienie opodatkowania nieruchomości od czynszów dzierżawnych). Dlatego też z punktu widzenia klasyfikacji przedmiotowej do podatków przychodowych należałoby zaliczyć tylko te z nich, które dotyczą wyłącznie przychodu. Obok

podatków przychodowych kryterium przedmiotowe pozwala zatem na wyróżnienie nie tylko podatków dochodowych i majątkowych, lecz także obrotowych.

Poza wymienioną klasyfikacją podatków opartą na pewnych klasycznych kryteriach wynikających przede wszystkim z ich historycznego rozwoju, spotkać można w nauce także inne podziały podatków wskazujące na istotne ich cechy, zwłaszcza zaś z punktu widzenia współczesnej roli podatków.

5. Inne podziały podatków

522 Podatki dzieli się niekiedy na takie, które konstruowane są z uwzględnieniem całokształtu sytuacji faktycznych i prawnych związanych z danym podmiotem, jako tzw. **podatki miarowe** dopasowywane do jego zdolności płatniczej (np. podatek dochodowy), oraz „**podatki rynkowe**", które stanowią istotny element kształtowania cen poprzez wpływ na strukturę kosztów, przy równoczesnym pomijaniu osoby obciążonej ciężarem podatkowym (np. podatek obrotowy). Jest to podział, który, przy przyjęciu klasycznych kryteriów, można w znacznym stopniu sprowadzić do podziału na podatki osobowe i rzeczowe, a także w pewnej mierze bezpośrednie lub pośrednie. Wskazuje on jednak na znaczenie dla współczesnego opodatkowania samej osoby podatnika, który powinien być traktowany nie tylko jako podmiot dostarczający dochodów budżetowych, lecz także, a może przede wszystkim, jako członek danego społeczeństwa, którego świadczenia na rzecz ogółu muszą uwzględniać zarówno jego możliwości ekonomiczne, jak i pozagospodarcze czynniki (rodzinne, osobiste) wpływające na zdolność świadczenia. Natomiast podatki „rynkowe" tworzone są głównie w celu dostarczania dochodów budżetowych, przy położeniu nacisku na samo źródło opodatkowania.

523 Inny podział podatków, wskazujący na ich związek z procesami rynkowymi oraz osobą podatnika, to podział na podatki **fiskalne** (finansowe) oraz **interwencyjne** (porządkowe). Pierwsze z nich służą przede wszystkim pokrywaniu potrzeb finansowych państwa poprzez przesuwanie produktu globalnego od jednostki na rzecz ogółu. Dlatego też ciężar opodatkowania powinien być nakładany na społeczeństwo według zdolności płatniczej jego członków. Inaczej jest w przypadku podatków interwencyjnych, które służą głównie do oddziaływania na przebieg procesów gospodarczych lub społecznych. Dostarczanie dochodów budżetowych schodzi tu na dalszy plan, podobnie jak oddziaływanie podatków fiskalnych na gospodarkę. Ten podział podatków zwraca również uwagę na obciążenia

podatkowe realizowane według zdolności świadczenia. Podatki fiskalne powinny być tworzone przede wszystkim z uwzględnieniem tej zasady, natomiast podatki interwencyjne mogą ją pomijać.

524 Kolejna klasyfikacja podatków oparta jest na przedmiocie opodatkowania oraz związanej z tym technice ustalania (wymiaru) należności podatkowych. W związku z tym wyróżnia się podatki, w których podstawa opodatkowania ustalana w wyniku postępowania podatkowego kształtowana jest przez przebieg zdarzeń gospodarczych w określonym czasie – podatki „**rzeczywiste**" uzależnione od wyników działalności gospodarczej (np. podatek dochodowy), oraz podatki, w których podstawa opodatkowania ma w pewnym sensie charakter stały i jest w znacznej mierze niezależna od przyszłych zdarzeń gospodarczych – podatki „**należne**", w których wysokość obciążenia ustalana jest niejako „z góry" (np. pogłówne czy podatki oparte na katastrach gruntowych).

Pierwszy rodzaj podatków wymaga **skomplikowanego** postępowania podatkowego, gdyż zobowiązanie podatkowe ustalane jest *ex post*, po upływie okresu podatkowego, zaś samo ustalanie podstawy wymiaru wiąże się z koniecznością odtworzenia **rzeczywistego** przebiegu zdarzeń gospodarczych, a także uwzględnienia innych czynników (np. osobowych) mających wpływ na wysokość opodatkowania. Natomiast podatki związane z pewnymi stałymi, **statycznymi** stanami faktycznymi, charakteryzują się znaczną prostotą, by nie rzec prymitywizmem, wymiaru podatkowego. Spełniają one głównie cele fiskalne i rodzą wątpliwości co do ich zgodności ze współczesnymi zasadami podatkowymi, zwłaszcza zasadami zdolności świadczenia oraz sprawiedliwości opodatkowania. Ich występowanie w systemach podatkowych poszczególnych krajów można uzasadnić głównie tym, że mogą być stałym źródłem łatwych do przewidzenia dochodów budżetowych przy równocześnie niskich kosztach wymiaru i poboru.

Inny podział podatków to rzadko występujące podatki jednostkowe – obliczane jako iloczyn stawki kwotowej oraz pewnych fizycznych elementów związanych z określoną rzeczą (np. ustalanie wysokości podatku od nieruchomości jako iloczynu jej powierzchni i stawki kwotowej) oraz występujące bardzo często podatki od wartości, ustalane według określonej stawki podatkowej odnoszonej do podstawy wymiaru (podstawy obliczania podatku).

Wreszcie podatki można dzielić na **analityczne** i **syntetyczne**. Podział ten odnosi się przede wszystkim do podatków dochodowych. Podatki mogą bowiem obciążać określone składniki majątkowe (albo poszczególne czynności) – podatki analityczne (np. cedularny podatek dochodowy) lub

też jednorazowo obciążać ogół czynności lub dochodów (np. syntetyczny podatek dochodowy związany z przyrostem czystej wartości).

Przedstawiona klasyfikacja podatków, stanowiąca pewne rozwinięcie klasyfikacji opartej na klasycznych ich podziałach, dokonywana jest w znacznej mierze z punktu widzenia celów, jakie nauka stawia przed systemem podatkowym. Jest to swego rodzaju ocena historycznych systemów w zestawieniu z systemami racjonalnymi (postulatywnymi). Istotne jest więc zarysowanie struktury współczesnych ustrojów podatkowych (systemów historycznych) w zestawieniu z ich kształtem najbardziej optymalnym z punktu widzenia generalnych celów współczesnego opodatkowania.

6. Struktura współczesnych systemów podatkowych

525 Przyjmuje się, że system podatkowy powinien realizować **fiskalne, gospodarcze i społeczne (socjalne)** cele opodatkowania. Niejednokrotnie cele te mogą pozostawać w stosunku do siebie w swoistym konflikcie. Dlatego też właściwie skonstruowany jest taki system, w którym udaje się pogodzić te cele.

526 Podatki osobiste („miarowe") są najbardziej właściwe dla realizacji społecznych celów opodatkowania, zwłaszcza zaś zasad równości i powszechności opodatkowania – sprawiedliwości opodatkowania – zaś podatki obciążające „anonimowy" podmiot (podatki obrotowe) realizują głównie cele fiskalne, niekiedy gospodarcze, stanowiąc równocześnie pewne zagrożenie dla celów społecznych opodatkowania. Podatki majątkowe i przychodowe są natomiast odpowiednie dla osiągania celów fiskalnych, lecz mogą być niebezpieczne z punktu widzenia celów gospodarczych opodatkowania, zwłaszcza gdy chodzi o ochronę źródła opodatkowania.

527 Ocena prawidłowości określonego systemu podatkowego nie może być w pełni dokonana, jeżeli przedmiotem analizy jest tylko sama jego struktura **zewnętrzna** – rodzaje podatków tworzących dany system podatkowy. Niezbędna jest bowiem także, a może przede wszystkim, analiza treści rozwiązań prawnych zawartych w konstrukcjach poszczególnych podatków, a więc rozpatrywanie danego systemu podatkowego od wewnątrz. Dopiero „**wewnętrzny**" system podatkowy może dać odpowiedź na pytanie, czy i w jakim stopniu składające się na ustrój podatkowy określonego państwa obciążenia publicznoprawne w sposób właściwy realizują cele opodatkowania, zachowując **kompromis** pomiędzy celami fiskalnymi, gospodarczymi i społecznymi. Ten swoisty kompromis jest przyczyną, iż podatek dochodowy nie wyeliminował całkowicie ze współczesnych systemów po-

datkowych podatków przychodowych i majątkowych, zaś podatki rzeczowe (np. podatek obrotowy) odgrywają obecnie tak istotną rolę.

„Zewnętrzny" system podatkowy tworzony jest z reguły przez podatki **528** stanowiące jego szkielet – **główne** podatki danego systemu – oraz podatki o charakterze **uzupełniającym**. Najczęściej podstawowymi podatkami są obecnie podatek dochodowy oraz podatek obrotowy (podatek od wartości dodanej lub jednofazowy podatek obrotowy o charakterze ogólnym) przy uzupełniającej raczej roli podatków przychodowych i majątkowych. Obraz ten jest nieco mniej klarowny, gdy dany system podatkowy poddany zostanie analizie wewnętrznej, z punktu widzenia jego **treści**. Okazać się może bowiem, że konstrukcja niektórych podatków nie odpowiada w pełni ich nazwie. Dotyczy to zwłaszcza podatku dochodowego, który może zawierać wiele elementów podatków przychodowych lub nawet majątkowych.

„Zewnętrzny i wewnętrzny" system podatkowy kształtowany jest przez **ustrój gospodarczy i społeczny** poszczególnych państw – co powoduje, że państwa o takim samym ustroju posiadają podobne systemy. Jednak wpływ na system podatkowy mają także uwarunkowania **historyczne i tradycje** danego państwa, co prowadzi do pewnych odmienności w systemach funkcjonujących w tym samym czasie w określonych państwach. Z tego też powodu analiza polskiego systemu podatkowego wymaga uprzedniego zarysowania jego historycznego rozwoju.

§ 2. Rozwój polskiego systemu prawa podatkowego

I. Kształtowanie się systemu podatkowego w okresie międzywojennym

Po odzyskaniu niepodległości w 1918 r. obowiązywało w Polsce pra- **529** wo podatkowe byłych państw zaborczych, różniące się znacznie pomiędzy sobą. Wchodziło ono bowiem w skład systemów prawa ukształtowanych przez odmienne czynniki polityczne, gospodarcze i społeczne. Najbardziej nowoczesne konstrukcje podatkowe występowały w systemie pruskim, zaś przestarzałe w rosyjskim systemie podatkowym. System austriacki był nowocześniejszy niż rosyjski, choć wyraźnie pod tym względem ustępował systemowi pruskiemu.

Lata 1918 do połowy 1920 r. były okresem przygotowawczym do za- **530** sadniczych prac unifikacyjnych. Nie przyniosły one jeszcze, poza podatkiem majątkowym, polskich konstrukcji podatkowych. Ustawodawca dążył jedynie do **wyrównywania** obciążeń podatkowych poszczególnych

terenów Polski przez wprowadzenie odpowiednich przeliczników, przy zachowaniu różnych systemów podatkowych byłych dzielnic zaborczych.

531 W okresie 1920–1923 nastąpiła w Polsce **unifikacja podatków**. Polegała ona na stworzeniu jednego, wspólnego dla całego kraju, polskiego systemu podatkowego. Nie był to jednak system oparty na polskich instytucjach skarbowych, gdyż w czasie utraty niepodległości w XVIII w. nie mógł jeszcze istnieć w Polsce (podobnie jak i innych krajach) system podatkowy właściwy dla państw przemysłowych. Punktem wyjścia w pracach nad stworzeniem tego systemu musiały więc być konstrukcje podatkowe byłych państw zaborczych. Komplikowało to proces unifikacji, zważywszy wskazywane już różnice w tych systemach.

532 Wprowadzenie w Polsce **jednolitego** systemu podatkowego przypada na lata 1920–1923, zaś ostateczne wykształcenie podstawowych konstrukcji tego systemu nastąpiło w okresie 1924–1925. Doprowadziło to do objęcia całego kraju (z pewnymi wyjątkami) jednolitym ustawodawstwem podatkowym. Istniejąca sytuacja polityczna i gospodarcza narzucała rozwiązania prawne podyktowane najczęściej **bieżącymi potrzebami budżetu**. Dodatkowym czynnikiem utrudniającym wprowadzenie nowoczesnych rozwiązań prawnych pochodzących z pruskiego systemu podatkowego była mało sprawna, młoda administracja podatkowa, zastępująca administrację państw zaborczych.

W rezultacie bieżąca sytuacja gospodarcza i społeczna, stan administracji skarbowej, nieprzygotowanie podatników do prowadzenia bardziej skomplikowanej ewidencji działalności gospodarczej, a przede wszystkim gwałtowny spadek wartości polskiej waluty często narzucały tworzącemu się systemowi podatkowemu konstrukcje przestarzałe, opierające wymiar podatków na dość prymitywnym szacunku. Były to w większości konstrukcje najmniej nowoczesnego rosyjskiego systemu podatkowego. Jednak przeprowadzone po 1930 r. zmiany w polskim systemie podatkowym bardziej go unowocześniły, czego wyrazem było przede wszystkim **skodyfikowanie ogólnego prawa podatkowego** (zobowiązań podatkowych, postępowania podatkowego oraz prawa karnego skarbowego) w jednym akcie prawnym – Ordynacji podatkowej z 15.3.1934 r. (wzorowanej na Ordynacji podatkowej Rzeszy Niemieckiej z 1919 r. – *Rechtsabgabenordnung*).

II. Struktura systemu podatkowego w okresie międzywojennym

533 Ukształtowany w okresie międzywojennym polski system podatkowy składał się z podatków bezpośrednich oraz pośrednich, przy dość wyraźnej przewadze tych ostatnich (pod koniec okresu międzywojennego sta-

nowiły one ponad 60% dochodów budżetowych pochodzących z danin). Rozpatrując go od strony przedmiotowej wyróżnić można było podatek dochodowy, podatki przychodowe oraz majątkowe, przy czym podatki przychodowe były swymi konstrukcjami mocno powiązane z podatkiem dochodowym, co wyrażało się przede wszystkim w tym, że z reguły potrącano je od podatku dochodowego.

534 W podatkach **bezpośrednich** podstawowe znaczenie odgrywał podatek dochodowy unormowany w ustawie z 15.7.1920 r. o państwowym podatku dochodowym. Regulowała ona zarówno opodatkowanie osób fizycznych, jak i prawnych, obejmując swym zakresem tzw. dochody **fundowane** (np. dochody z przedsiębiorstw, nieruchomości gruntowych i budynkowych) oraz dochody **niefundowane** (uposażenia, emerytury itp.). Szczególnym rodzajem podatku dochodowego był podatek od wynagrodzeń wypłacanych z funduszów publicznych obejmujący wynagrodzenia pochodzące od Skarbu Państwa, monopoli skarbowych, banków państwowych, a także innych instytucji państwowych i samorządowych.

535 Podatki **pośrednie** występujące w systemie podatkowym Polski międzywojennej to przede wszystkim **podatek przemysłowy** – pobierany w formie opłaty za świadectwo przemysłowe i podatku od obrotu – oraz akcyzy i monopole. Przestarzała konstrukcja podatku przemysłowego, wywodząca się z rosyjskiego podatku przemysłowego z 1896 r., została zmieniona w sposób radykalny pod koniec okresu międzywojennego przez wprowadzenie od 1.1.1939 r. podatku obrotowego uregulowanego odrębną ustawą o podatku obrotowym. Był to nowoczesny, ogólny i powszechny podatek obrotowy, wzorowany na konstrukcjach obowiązujących w Niemczech i we Francji.

Formami podatków bezpośrednich obciążających w pewnym zakresie dochody były również **podatek gruntowy oraz podatek od nieruchomości**, zaś bezpośrednimi podatkami majątkowymi były **podatek od kapitałów i rent oraz podatek od spadków i darowizn**.

536 Polski system podatkowy okresu międzywojennego opierał się przede wszystkim na bezpośrednim podatku dochodowym oraz podatkach pośrednich – podatku obrotowym, akcyzie oraz monopolach państwowych. Pod tym względem nie różnił się on od współczesnych mu systemów podatkowych (wyjątkiem był tu system angielski, w którym podatek obrotowy został wprowadzony dopiero w okresie II wojny światowej).

III. Zmiany systemu podatkowego w latach 1944–1951

537 W Polsce bezpośrednio po II wojnie światowej obowiązywało ustawodawstwo podatkowe okresu międzywojennego. W tym czasie wprowadzono

w nim tylko nieznaczne zmiany, związane przede wszystkim z wysokością opodatkowania oraz zniesieniem pewnych drobnych, mało wydajnych podatków (np. podatek od kapitałów i rent, od energii elektrycznej), zaś pod koniec 1945 r. wyodrębniono z podatku dochodowego **podatek od wynagrodzeń**.

W latach następnych, poczynając od 1946 r., zaczęto systematycznie **uchylać** akty prawne okresu międzywojennego, co w rezultacie doprowadziło pod koniec 1947 r. do prawie całkowitego wyeliminowania tych aktów z polskiego systemu podatkowego. Jednocześnie rozpoczęto budowę systemu właściwego dla gospodarki o dominującej społecznej własności środków produkcji i centralnym kierowaniu procesami gospodarczymi. Doprowadziło to **w latach 1948–1951** do wykształcenia w Polsce systemu podatkowego charakterystycznego dla gospodarki realnego socjalizmu, którego podstawową cechą było zróżnicowanie opodatkowania **w zależności od formy własności** podmiotu obciążonego obowiązkiem podatkowym. W systemie tym wyróżnić można było wyraźnie trzy grupy podatków – **podatki obciążające gospodarkę uspołecznioną (państwową i spółdzielczą), nieuspołecznioną i ludność**.

Przedsiębiorstwa uspołecznione obciążone były wstępnie podatkiem obrotowym, a ostatecznie podatkiem od dochodu (wpłatami z zysku), podobnie jak podmioty gospodarki nieuspołecznionej (mające marginalne znaczenie gospodarcze), które podlegały jednak innym konstrukcjom podatkowym obciążającym ich obroty i dochody, zaś ludność przez wiele lat obciążona była podatkiem dochodowym w postaci podatku od wynagrodzeń (przy wyższych dochodach także podatkiem wyrównawczym) oraz drobnymi podatkami majątkowymi; także podmioty gospodarki uspołecznionej i nieuspołecznionej podlegały pewnym podatkom majątkowym.

538 Struktura zewnętrzna systemu podatkowego obowiązującego w Polsce w okresie powojennym nie oddaje w pełni jego istoty. Dopiero nawet bardzo ogólna analiza treści rozwiązań prawnych występujących w tym systemie wskazuje na jego zasadniczą cechę, właściwą krajom realnego socjalizmu, jaką było zróżnicowanie opodatkowania w zależności od formy własności oraz uzyskiwanie przez państwo dochodów budżetowych głównie z opodatkowania jednostek gospodarki uspołecznionej, przy niewielkim znaczeniu dochodów pochodzących od innych podmiotów. Także rola gospodarcza i społeczna opodatkowania była **niewielka**, gdyż państwo uzyskiwało dochody, nie dokonując ich przewłaszczenia (co jest podstawową cechą ekonomiczną podatku), zaś oddziaływanie na dochody ludności mogło się odbywać przy wykorzystywaniu instrumentów bezpośrednich w postaci kształtowania cen i płac, przy niewielkiej roli opodatkowania w tym względzie.

W okresie powojennym w zasadzie (poza pierwszymi latami) nie funk- **539**
cjonował w Polsce system podatkowy właściwy dla gospodarki rynkowej, co spowodowało, że historyczny rozwój polskiego systemu podatkowego rozpoczęty od odzyskania niepodległości w 1918 r. został przerwany na ponad 40 lat. W tej sytuacji budowa systemu właściwego dla gospodarki rynkowej, rozpoczęta w końcu lat 80. XX w., musiała być prowadzona praktycznie od początku.

IV. Aktualna struktura polskiego systemu podatkowego

System podatkowy w krajach o gospodarce rynkowej powinien być **540**
zgodny z zasadami równości i powszechności opodatkowania. Ciężary podatkowe w takim systemie nie mogą być zróżnicowane w zależności od **typu własności**, jaki reprezentuje podmiot podlegający opodatkowaniu. Jednym z najważniejszych celów reformy polskiego systemu podatkowego stało się zatem **ujednolicenie** zasad opodatkowania wszystkich podmiotów, niezależnie od typu ich własności. Z tego punktu widzenia za początek reformy można przyjąć uchwalenie ustawy z 23.12.1988 r. o działalności gospodarczej, zgodnie z którą podejmowanie i prowadzenie działalności gospodarczej jest **wolne i dozwolone** każdemu na równych prawach, a podmioty gospodarcze, niezależnie od typu własności, podlegają obciążeniom publicznoprawnym na **jednolitych** zasadach.

Zasada równości opodatkowania znalazła szerokie rozwinięcie w usta- **541**
wie z 31.1.1989 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tekst jedn. Dz.U. z 1991 r. Nr 49, poz. 216 ze zm.). Wprowadziła ona jednolity podatek dochodowy od wszystkich podmiotów gospodarczych, wzorowany w swych generalnych założeniach na podatku dochodowym występującym w krajach o gospodarce rynkowej. Ustawa ta – przy zachowaniu jej podstawowych elementów konstrukcyjnych – została uchylona przez obowiązującą obecnie ustawę **z 15.2.1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych** (tekst jedn. Dz.U. z 2017 r. poz. 2343 ze zm.; ostatnia zmiana Dz.U. z 2017 r. poz. 2369). Zasady równości i powszechności opodatkowania stały się także punktem wyjścia dla konstrukcji prawnych trzech najważniejszych, obok ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, aktów prawnych polskiego systemu podatkowego – **ustawy z 26.7.1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych** (tekst jedn. Dz.U. z 2018 r. poz. 200 ze zm.; ostatnia zmiana Dz.U. z 2017 r. poz. 2056) oraz **ustawy z 11.3.2004 r. o podatku od towarów i usług** (tekst jedn. Dz.U. z 2017 r. poz. 1221 ze zm.; ostatnia zmiana Dz.U. z 2018 r. poz. 86) i **ustawy z 6.12.2008 r. o podatku akcyzowym** (tekst jedn. Dz.U. z 2017 r. poz. 43

ze zm.; ostatnia zmiana Dz.U. z 2017 r. poz. 2216). Te cztery ustawy tworzą **szkielet** współczesnego polskiego systemu podatkowego.

542 Systemy podatkowe, jak już pisano, mogą być rozpatrywane od strony zewnętrznej – miejsca i roli poszczególnych podatków w danym systemie oraz ich wzajemnych powiązań – oraz wewnętrznej – z punktu widzenia treści poszczególnych aktów prawnych. Analiza polskiego systemu podatkowego od strony zewnętrznej wskazuje, że jego trzon tworzą **dwa podatki bezpośrednie** – podatek dochodowy od osób fizycznych i podatek dochodowy od osób prawnych – oraz dwa podatki pośrednie – **podatek od towarów i usług oraz podatek akcyzowy**. Poza tym, na strukturę polskiego systemu podatkowego składają się podatki majątkowe i przychodowe, które mają wyraźnie mniejsze znaczenie.

543 **Struktura zewnętrzna** polskiego systemu podatkowego **nie odbiega** już obecnie od struktury systemów obowiązujących współcześnie w krajach o gospodarce rynkowej. Podstawowe znaczenie mają w nich bowiem podatki dochodowe oraz pośredni podatek pobierany od obrotów globalnych i podatek akcyzowy przy uzupełniającej roli podatków majątkowych i przychodowych. Ocena polskiego systemu (ustroju) podatkowego nie może być jednak w pełni dokonana, jeżeli nie zostanie przedstawiona jego treść, a więc przeprowadzona analiza **wewnętrzna** systemu.

544 Klasyfikacja przedmiotowa wydaje się najbardziej przydatna wówczas, gdy dokonuje się analizy wewnętrznej danego systemu podatkowego, a więc jego **treści**.

Prawodawca z reguły w tytule określonego aktu prawnego wymienia nazwę podatku, ustaloną ze względu na jego przedmiot. Dokonując klasyfikacji podatków, należy jednak przede wszystkim uwzględniać zawartą w nich treść, zwłaszcza zaś unormowanie prawne przedmiotu podatku oraz podstawy opodatkowania. Zawodność klasyfikacji przedmiotowej opodatkowania opartej jedynie na nazwie aktu prawnego wynika w znacznej mierze z faktu, że ustawodawca dokonuje tu często daleko idących uproszczeń, traktując przedmiot opodatkowania głównie w sensie fizycznym. Nie jest to zatem określona sytuacja faktyczna lub prawna, lecz obiekt, z którym związana jest ta sytuacja. Dlatego poszczególne rozdziały pracy poświęcone podatkom funkcjonującym w polskim systemie będą w swej nazwie uwzględniały zarówno określenie aktu prawnego dokonane przez ustawodawcę, jak i przede wszystkim jego treść precyzującą przedmiot podatku i podstawę opodatkowania. Wskazane elementy będą determinowały zaliczenie danego podatku do podatków **dochodowych, obrotowych, przychodowych i majątkowych** poddawanych analizie w poszczególnych rozdziałach pracy.

Rozdział II. Podatki dochodowe

Literatura: *A. Bartosiewicz*, *R. Kubacki*, Leksykon ryczałtu 2009, Wrocław 2009; *P. Borszowski*, Działalność gospodarcza w konstrukcji prawnej podatku, Warszawa 2010; *N. Gajl*, Modele podatkowe. Podatki dochodowe, Warszawa 1995; *A. Gomułowicz*, Prawna formuła kosztu podatkowego, Warszawa 2015; *A. Gomułowicz*, *J. Małecki*, Podatek dochodowy od osób fizycznych. Komentarz, Warszawa 2004; *A. Huchla*, Komentarz do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, Warszawa 2003; *K. Jandy-Jendrośka*, Progresja w prawie podatkowym i jej zastosowanie przy opodatkowaniu dochodów w Polsce, Wrocław 1973; *Z. Jaśkiewicz*, Przebudowa podatku dochodowego w Polsce powojennej, Toruń 1949; *Ł. Kołomyjski*, Implementacja dyrektywy podatkowej o fuzjach, Wrocław 2010; *D. Kosacka-Łędzewicz*, *B. Olszewski*, Leksykon podatku dochodowego od osób prawnych, Wrocław 2012; *A. Kostecki*, Podatki przychodowe i podatki dochodowe, [w:] System instytucji prawno-finansowych PRL, t. III, Wrocław 1985; *R. Kubacki*, Koszty uzyskania przychodów w podatkach dochodowych, Wrocław 2010; *tenże*, Leksykon podatku dochodowego od osób fizycznych, Wrocław 2012; *K. Lasiński-Sulecki*, Ceny transferowe w prawie podatkowym i celnym, Warszawa 2014; *H. Litwińczuk* (red.), Podatki bezpośrednie. Prawo polskie a prawo wspólnotowe. Implementacja dyrektyw. Orzecznictwo ETS, Warszawa 2009; *taż*, Podatki dochodowe, [w:] *L. Etel* (red.), System Prawa Finansowego, t. III, Prawo daninowe, Warszawa 2010; *taż* (red.), Prawo podatkowe przedsiębiorców, Warszawa 2013; *taż* (red.), Opodatkowanie spółek, Warszawa 2016; *M. Mariański*, *D. Strzelec*, *M. Wilk*, Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych. Komentarz, Warszawa 2011; *R. Mastalski*, *E. Fojcik-Mastalska* (red.), Prawo finansowe, Warszawa 2013; *W. Nykiel*, *A. Mariański* (red.), Komentarz do ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, Gdańsk 2014; *W. Nykiel*, *A. Mariański* (red.), Komentarz do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, 2013, Gdańsk 2013; *W. Nykiel*, *A. Mariański* (red.), Komentarz do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, Gdańsk 2014; *W. Nykiel*, *A. Mariański*, *D. Strzelec*, *E. Walińska*, *W. Bojanowski*, *A. Wencel*, Leksykon kosztów uzyskania przychodów w podatku dochodowym od osób prawnych z uwzględnieniem regulacji prawa bilansowego, Gdańsk 2007; *W. Nykiel*, *D. Strzelec* (red.), Podmioty powiązane. Ceny transferowe, Warszawa 2015; *A. Olesińska*, Klauzula ogólna przeciwko unikaniu opodatkowania, Toruń 2013; *I. Ożóg*, Amortyzacja w podatku dochodowym od osób fizycznych i od osób prawnych, Warszawa 2000; *D. Strzelec*, Dochody nieujawnione. Zasady opodatkowania. Postępowanie podatkowe, Warszawa 2010;

tenże, Opodatkowanie przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych, Warszawa 2015; *M. Supera-Markowska*, Wspólna skonsolidowana podstawa opodatkowania, jako koncepcja harmonizacji opodatkowania korporacyjnego w UE, Warszawa 2010; *J. Zdzitowiecki*, Pojęcie dochodu w polskim podatku dochodowym, Poznań 1939.

§ 1. Historia

I. Kształtowanie się konstrukcji podatku dochodowego

545 Podatek dochodowy ma stosunkowo krótką historię. Przyjmuje się, że pierwszym podatkiem dochodowym w formie zbliżonej do konstrukcji współczesnych był wprowadzony w Anglii w 1799 r. podatek służący do finansowania wojny z Napoleonem. Przebudowany w 1816 r., staje się od 1842 r. jednym z najważniejszych podatków angielskiego systemu podatkowego, stanowiąc ważne źródło pokrywania potrzeb finansowych państwa.

Konieczność finansowania wojny prowadzonej z Napoleonem stała się przyczyną wprowadzenia także w Prusach (w niektórych prowincjach) w 1806 r. podatku dochodowego. Był to dość prosty podatek, który został unowocześniony w 1851 r. Istotne znaczenie w rozwoju podatku dochodowego, nie tylko w Prusach, miał natomiast podatek z 1891 r. Był on bowiem oparty na teorii **przyrostu czystego majątku**, odmiennej od teorii podatku **cedularnego**, która stanowiła podstawę konstrukcji angielskiego podatku dochodowego. Pruski podatek dochodowy obejmował obok osób fizycznych również w pewnym zakresie osoby prawne (korporacje).

Stosunkowo późno, bo dopiero w 1914 r., podatek dochodowy został wprowadzony we Francji. Wiązało się to w znacznej mierze z wyraźnymi oporami społeczeństwa przed szczegółową kontrolą obywateli ze strony administracji podatkowej. Były one tak silne, że zostały dopiero przełamane pod wpływem nadzwyczajnych okoliczności, jakie występowały w czasie I wojny światowej.

W Polsce po odzyskaniu niepodległości po I wojnie światowej jedną z pierwszych konstrukcji podatkowych obowiązujących na całym terytorium był właśnie podatek dochodowy unormowany w ustawie z 15.7.1920 r. o państwowym podatku dochodowym.

II. Typy podatku dochodowego

546 W rozwoju podatku dochodowego podstawowe znaczenie miało samo pojęcie dochodu. W związku z tym wyróżnić można dwie podstawowe

koncepcje pojęcia dochodu. Pierwszą jest **teoria źródeł** przychodu ukierunkowana na regularny przypływ ekonomicznych wartości z określonych źródeł, którą wiąże się historycznie z brytyjskim podatkiem dochodowym. Zgodnie z tą teorią dochód podatkowy stanowi regularna nadwyżka pochodząca ze **stałych źródeł**. Znacznie szerzej ujmowany jest natomiast dochód według **teorii przyrostu czystego majątku**. Łączy ona bowiem dochód podatkowy z **przyrostem ekonomicznej zdolności** dysponowania dochodem, bez względu na to, czy jego przypływ ma charakter periodyczny czy też jednorazowy. Chodzi tu przede wszystkim o gospodarczą zdolność świadczenia danego podmiotu uzyskiwaną w określonym czasie, a liczoną przez sumowanie osiąganych w roku podatkowym wszystkich czystych przychodów (dochodów) i korzyści, także jednorazowych (np. dochody uzyskiwane z loterii, darowizn). W praktyce opodatkowania przyjmuje się pewne kompromisowe rozwiązania wynikające z obu teorii, chociaż w ostatnim czasie w konstrukcjach podatku dochodowego zaczyna wyraźnie **dominować** teoria przyrostu czystego majątku, z pewnymi współczesnymi jej modyfikacjami. Znajduje to także odzwierciedlenie w międzynarodowych umowach o zapobieganiu podwójnemu opodatkowaniu, które przyjmują szerokie rozumienie dochodu podatkowego oparte w zasadzie na teorii przyrostu czystego majątku. Wymienione teorie dochodu podatkowego miały istotny wpływ na wykształcenie się w historycznym rozwoju określonych typów podatku dochodowego. Można przyjąć, że były to trzy podstawowe typy – romański, germański i brytyjski.

547 **Typ romański** stanowił historyczne przejście od podatku przychodowego do podatku dochodowego. Charakteryzuje się on tym, że poszczególne części dochodu ujmowane są najpierw w cedułach podatkowych i podlegają opodatkowaniu według stawki progresywnej lub proporcjonalnej, a następnie ustala się dochód ogólny i opodatkowuje go według stawki progresywnej. Tego rodzaju konstrukcje występowały głównie we Francji, Włoszech i w Belgii. Jednak po reformach podatkowych przeprowadzonych w latach 1962, 1963 i 1974 opodatkowanie to uległo daleko idącym przekształceniom w kierunku germańskiego typu podatku dochodowego. Obecnie romański typ podatku dochodowego spotyka się głównie w Ameryce Łacińskiej oraz w krajach rozwijających się.

548 **Typ germański** podatku dochodowego (występujący początkowo w Prusach, a potem w Holandii, Szwajcarii, Austrii i krajach skandynawskich) charakteryzuje się tym, że podatek pobierany jest od dochodu ogólnego (globalnego) przy zastosowaniu progresywnej stawki podatkowej. Jest to konstrukcja opodatkowania dochodów (zysków), która współcześnie ma podstawowe znaczenie.

549 Zbliżony do typu romańskiego jest **brytyjski podatek dochodowy**. Nie określa się w nim dochodu w sposób ogólny, lecz wynika on z sumowania dochodów cząstkowych, szczegółowo określanych w zestawieniach zwanych **cedułami**. Dopiero suma dochodów cząstkowych daje dochód ogólny (całkowity, skonsolidowany). Dochody cząstkowe opodatkowane są według stawki proporcjonalnej lub progresywnej. Podatek od dochodów cedularnych traktowany jest jako **podatek zwyczajny**, w przeciwieństwie do podatku pobieranego od dochodu ogólnego przy zastosowaniu stawki progresywnej – który jest uważany za podatek dodatkowy. Ceduły określają poszczególne dochody bardzo kazuistycznie, zaś w ich ramach następuje jeszcze dalszy podział dochodów na określone grupy. Charakterystyczne dla brytyjskiego podatku dochodowego jest, że dochodami podlegającymi opodatkowaniu są – zgodnie z teorią źródeł – tylko dochody płynące z regularnych, stałych źródeł, co pozwala na wyraźne rozgraniczenie dochodu i majątku (np. nie podlegają opodatkowaniu zyski ze sprzedaży dóbr inwestycyjnych czy też loterii). Brytyjski podatek dochodowy ma obecnie jedynie znaczenie historyczne, gdyż od 1973 r. w Wielkiej Brytanii obowiązuje jednolity progresywny podatek dochodowy pobierany od dochodu ogólnego, a więc oparty na koncepcji przyrostu czystego majątku.

III. Podstawowe cechy podatku dochodowego

550 Rozwój podatku dochodowego doprowadził do wykształcenia pewnych jego charakterystycznych cech dominujących we współczesnych systemach podatkowych. Jest to przede wszystkim oparcie konstrukcji podatku dochodowego na teorii **przyrostu czystego majątku**, a więc szerokim jego ujęciu oraz, co się z tym wiąże, przyjęcie jako podstawy opodatkowania **dochodu globalnego** – uniezależnienie opodatkowania od źródeł uzyskania przychodu. Współczesną odmianą teorii przyrostu czystego majątku jest teoria **dochodu rynkowego** (powstała w niemieckiej doktrynie podatkowej). Według tej teorii dochodem określonego podmiotu jest wygospodarowany i zrealizowany przez niego przyrost majątku, lecz powstający jedynie w obrocie gospodarczym jako efekt pracy lub lokaty kapitału, a więc z wyłączeniem spadków, darowizn i innych nadzwyczajnych dochodów tego rodzaju. W praktyce opodatkowania wykorzystuje się również w pewnym zakresie elementy teorii źródeł. Wyraża się to w wyłączeniu z dochodu ogólnego dochodów osiąganych z określonych źródeł i poddaniu ich opodatkowaniu według odrębnej stawki podatkowej (często proporcjonalnej). Stanowi to jednak z reguły tylko wyjątek od generalnych zasad opodatkowania opartego na teorii przyrostu czystego majątku.

Podatek dochodowy oparty na teorii źródeł stwarza daleko idące możli- **551**
wości **indywidualizowania opodatkowania**, głównie poprzez uzależnienie jego wysokości nie tylko od wielkości dochodów, lecz także źródeł ich uzyskania. Widoczne jest to wyraźnie w brytyjskim podatku dochodowym. Koncepcja tego podatku w swych założeniach odpowiada więc w większym stopniu niż koncepcja podatku opartego na teorii przyrostu czystego majątku istocie podatku dochodowego, stwarzając ze swej natury właściwe warunki do realizacji zasad równości i powszechności opodatkowania – sprawiedliwości podatkowej. Należy przypomnieć, że to właśnie wzgląd na potrzebę realizacji tych zasad był jedną z głównych przesłanek zastępowania na początku XX w. podatków przychodowych podatkami dochodowymi. Jednak podatek cedularny ma bardzo skomplikowaną konstrukcję, co jest nie tylko sprzeczne z postulatami jasności i przejrzystości opodatkowania, lecz także prowadzi do znacznych kosztów wymiaru i poboru podatkowego. Z tego punktu widzenia bardziej właściwa jest konstrukcja podatku dochodowego oparta na teorii przyrostu czystego majątku. Jest ona także konstrukcją uniwersalną, tzn. można jej podstawowe elementy zastosować zarówno do opodatkowania dochodów osób fizycznych, jak i osób prawnych. Przyjęcie jako wiodącej koncepcji przyrostu czystego majątku nie jest jednak równoznaczne z eliminacją osobowych cech podatku dochodowego ze współczesnych konstrukcji podatkowych. Są one mocno eksponowane w tych konstrukcjach, w tym także przez wykorzystywanie pewnych elementów teorii źródeł opodatkowania (np. przez odrębne opodatkowanie dochodów pochodzących z niektórych źródeł przychodów).

§ 2. Główne kierunki rozwoju polskiego podatku dochodowego

I. Okres międzywojenny

Pierwszym polskim podatkiem dochodowym był podatek uregulowa- **552**
ny w ustawie z 15.7.1920 r., wielokrotnie nowelizowanej w okresie międzywojennym. Podatkiem tym objęte były zarówno **osoby fizyczne, jak i prawne**. Ustawa bowiem w odrębnych działach regulowała tzw. dochody fundowane (dział I), obejmujące dochody osiągane przez osoby fizyczne i prawne z przedsiębiorstwa, nieruchomości i innego rodzaju działalności gospodarczej prowadzonej na własny rachunek oraz dochody niefundowane (dział II), pochodzące z wynagrodzeń za pracę, rent, emerytur itp., które obciążały osoby fizyczne.

553 W konstrukcji tego podatku przyjęto koncepcję germańskiego (pruskiego) podatku dochodowego opartą na przyroście czystego majątku, gdy chodzi o dochody fundowane osób prawnych. Natomiast do dochodów fundowanych osób fizycznych nie zaliczano nieperiodycznych dochodów nadzwyczajnych, co wskazuje na oparcie pojęcia tego dochodu na teorii źródeł (np. podatkowi dochodowemu nie podlegały zyski ze sprzedaży majątku, wygranych loteryjnych itp.).

Opodatkowanie dochodów niefundowanych dotyczyło wynagrodzeń bieżących w pieniądzu lub naturze, od których pracodawca potrącał co miesiąc należny podatek. Pojęcie dochodu zbliżone było w zasadzie do przychodu, gdyż w większości przypadków przy określaniu podstawy opodatkowania nie uwzględniano kosztów uzyskania przychodu (jednak wydatki związane z wykonywaniem obowiązków służbowych, np. urzędników państwowych, nie były wliczane do podstawy opodatkowania).

554 Analizowany podatek pobierany był według **stawki progresywnej**, jednak przy odrębnej taryfie dla obu rodzajów dochodów. Udział dochodów fundowanych i niefundowanych w całości dochodów budżetowych uzyskiwanych z tego podatku jeszcze w połowie lat 30. XX w. wykazywał wyraźną przewagę dochodów fundowanych, zaś pod koniec okresu międzywojennego proporcje te uległy istotnym zmianom, wykazując przewagę dochodów niefundowanych.

II. Okres powojenny

1. Podatek dochodowy

555 W okresie powojennym na kształtowaniu się konstrukcji prawnych podatków typu dochodowego zaważyły w istotny sposób przyjęte w polskim systemie podatkowym rozwiązania właściwe dla gospodarki centralnie kierowanej o dominującej własności państwowej. Było to widoczne zwłaszcza od 1951 r., kiedy nastąpiło wyraźne wyodrębnienie konstrukcji prawnych regulujących opodatkowanie różnych typów podmiotów, które mu podlegały. W przypadku podatku dochodowego wyrażało się to w odrębnych konstrukcjach regulujących opodatkowanie gospodarki uspołecznionej, nieuspołecznionej i ludności.

Opodatkowanie gospodarki uspołecznionej odbiegało w sposób zasadniczy od klasycznych form opodatkowania dochodów i praktycznie nie miało wpływu na rozwój polskiego podatku dochodowego, jeżeli brać pod uwagę konstrukcje prawne właściwe dla systemów podatkowych funkcjonujących w gospodarce rynkowej. Pewne klasyczne elementy podatku do-

chodowego, przynajmniej od strony formalnoprawnej, można natomiast znaleźć w podatkach, które obciążały gospodarkę nieuspołecznioną i ludność; stanowiły one równocześnie w określonym stopniu powiązanie historyczne z podatkiem dochodowym okresu międzywojennego.

556 Podatek dochodowy z 1920 r. został uchylony dekretem z 8.1.1946 r. o podatku dochodowym. Generalne zmiany w stosunku do rozwiązań okresu międzywojennego polegały na **wyodrębnieniu** z ogólnego podatku dochodowego **wynagrodzeń** ze stosunku pracy oraz oddzielnym opodatkowaniu dochodów podmiotów gospodarki uspołecznionej. W ten sposób podatek dochodowy od gospodarki nieuspołecznionej i ludności unormowany został w odrębnych aktach prawnych regulujących podatek dochodowy i podatek od wynagrodzeń. Natomiast gospodarka uspołeczniona opodatkowana była podatkiem dochodowym od spółdzielczości, zaś przedsiębiorstwa państwowe wpłatami z zysku, które w istocie stanowiły, zwłaszcza w latach 50. XX w., część składową systemu finansowego tych przedsiębiorstw, a nie systemu podatkowego. Najbardziej zbliżony do klasycznego podatku dochodowego był podatek obciążający podmioty gospodarki nieuspołecznionej, którego zasadnicze zręby zostały ukształtowane w dekrecie z 25.10.1948 r. o podatku dochodowym (Dz.U. Nr 52, poz. 414 ze zm.). Konstrukcja tego podatku nie została w istotny sposób zmieniona przez nową jego regulację ujętą w dekrecie z 26.10.1950 r. o podatku dochodowym (Dz.U. Nr 49, poz. 450 ze zm.).

557 Podatek dochodowy od gospodarki nieuspołecznionej stanowił swego rodzaju kompromis pomiędzy ogólnym podatkiem dochodowym a podatkiem cedularnym, z wyraźną jednak przewagą elementów właściwych dla podatku cedularnego. Przedmiotem opodatkowania był tu bowiem tzw. dochód cząstkowy powiązany z normatywnie określonymi grupami przychodów, a ponadto dochód ogólny, jako suma dochodów cząstkowych, po potrąceniu niedoborów z tych źródeł przychodów, w których takie niedobory występowały. Progresywna stawka podatkowa, ustalona dla czwartej grupy przychodów była obniżana dla trzech pierwszych grup oraz podwyższana dla grupy piątej (zaliczenie przychodów do określonej grupy uzależnione było od tego, czy pochodziły one z pracy, pracy i kapitału, czy tylko z samego kapitału).

558 Nową konstrukcję podatku dochodowego przynosi ustawa z 16.12.1972 r. o podatku dochodowym (Dz.U. Nr 53, poz. 339 ze zm.). Był to podatek, w którym odstąpiono od normatywnego określenia dwóch rodzajów dochodów – dochodów cząstkowych i dochodu ogólnego – poprzestając na dochodzie ogólnym. Nie oznacza to jednak, że w opodatkowaniu dochodów zrezygnowano z różnicowania ciężarów podatkowych w zależności

od źródeł ich uzyskania. Wyrażało się to w ustaleniu początkowo czterech, a potem trzech progresywnych taryf podatkowych odnoszących się do poszczególnych źródeł, a także w uzależnieniu od tych źródeł kwot wolnych od opodatkowania. Można więc przyjąć, że podatek dochodowy uregulowany w ustawie z 1972 r. w dalszym ciągu zachowywał elementy podatku cedularnego, wiążąc obciążenia dochodów ze źródłami ich uzyskania, przy równoczesnym jednak przyjęciu podstawy opodatkowania wyłącznie w postaci dochodu ogólnego.

2. Podatek od wynagrodzeń

559 Podatek od wynagrodzeń został wyodrębniony z podatku dochodowego uregulowanego w ustawie z 1920 r. jeszcze przed jej uchyleniem, gdyż nastąpiło to na podstawie dekretu z 18.8.1945 r. o podatku od wynagrodzeń (Dz.U. Nr 38, poz. 220 ze zm.). Konstrukcja prawna tego podatku nawiązywała w pewnym zakresie do rozwiązań międzywojennych, przyjmując w swym zasadniczym kształcie koncepcję podatku dochodowego od dochodów niefundowanych uregulowaną w dziale II ustawy z 1920 r. Był to podatek dochodowy obciążający wyłącznie dochody osób fizycznych, w którym uwzględniono w szerokim zakresie sytuację osobistą podatnika, zwłaszcza związaną z jego stanem rodzinnym. Te rozwiązania, podyktowane w znacznej mierze sytuacją demograficzną Polski okresu powojennego, były utrzymywane również w późniejszym czasie, kiedy pierwotne przyczyny ich wprowadzenia już nie występowały. Dekret z 1945 r., po kolejnych nowelizacjach, został zastąpiony nową konstrukcją prawną przyjętą w ustawie z 4.2.1949 r. o podatku od wynagrodzeń (Dz.U. Nr 7, poz. 41 ze zm.), która obowiązywała aż do 1992 r., kiedy została uchylona przez przepisy obowiązującej obecnie ustawy z 26.7.1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych.

560 Podatek od wynagrodzeń stanowił przez wiele lat **podstawowy podatek** obciążający dochody ludności. Jego zakres przedmiotowy był stopniowo poszerzany na wynagrodzenia spoza klasycznych stosunków pracy, a więc zarówno otrzymywane z tytułu umowy zlecenia lub umowy o dzieło, jak i dochody z działalności twórczej, naukowej, artystycznej czy publicystycznej. Podstawę opodatkowania stanowiła łączna suma wynagrodzeń otrzymywanych w danym okresie od jednego pracodawcy – będącego płatnikiem tego podatku – do której stosowano stawki progresywne (podwyższane w przypadku, gdy podatnik otrzymywał wynagrodzenia u więcej niż jednego pracodawcy). Zmiany rozwiązań prawnych doprowadziły do wykształcenia się kilku odrębnych taryf stawek podatkowych zróżnicowa-

nych zarówno w zależności od podmiotów podlegających opodatkowaniu, jak i od źródeł opodatkowania. W tego rodzaju konstrukcji można się dopatrzyć pewnych elementów cedularnego podatku dochodowego.

Podatek od wynagrodzeń ulegał licznym przekształceniom polegającym **561** na poszerzaniu jego zakresu, a także wprowadzaniu wielu ulg i zwolnień o charakterze przedmiotowym oraz podmiotowym. W rezultacie stosunkowo prosta konstrukcja stawała się z biegiem czasu bardziej skomplikowana, a jej funkcjonowanie było coraz wyraźniej zdominowane fiskalnymi celami opodatkowania.

Stopniowo podatek od wynagrodzeń, zwłaszcza po 1956 r., zaczął **tracić na znaczeniu**, zaś jego eliminacja z polskiego systemu podatkowego polegała na podwyższaniu minimum wolnego od opodatkowania i zwalnianiu coraz liczniejszych grup podatników z obowiązku podatkowego. W rezultacie w 1976 r. zwolniono od niego pracowników gospodarki uspołecznionej, co w praktyce oznaczało **wyeliminowanie** go z polskiego systemu podatkowego, i chociaż formalnie przepisy ustawy z 1949 r. obowiązywały do 1992 r., to w rzeczywistości był on w latach 1976–1992 jedynie drobnym podatkiem obciążającym niektóre przychody niewynikające ze stosunku pracy.

3. Podatek wyrównawczy

Podatkiem dochodowym był także **podatek wyrównawczy**, wprowa- **562** dzony do polskiego systemu podatkowego ustawą z 13.12.1957 r. o podatku wyrównawczym (Dz.U. Nr 62, poz. 336 ze zm.). Podlegały mu osoby fizyczne (w latach 1969–1975 również osoby prawne gospodarki nieuspołecznionej w zakresie działów specjalnych produkcji rolnej) osiągające wyższe dochody. Obowiązek podatkowy powstawał wówczas, gdy dochody podlegające podatkowi dochodowemu lub od wynagrodzeń przekraczały określoną granicę, a podstawę opodatkowania stanowiła nadwyżka ponad kwotę stanowiącą tę granicę. Do tak ustalonej podstawy opodatkowania stosowano progresywną stawkę podatkową.

Podatek ten był swego rodzaju nadbudową nad podatkiem dochodowym i podatkiem od wynagrodzeń. Stracił on jednak taki charakter w wyniku kolejnych nowelizacji, zwłaszcza zaś po wprowadzeniu w życie ustawy z 19.12.1975 r. o podatku wyrównawczym (Dz.U. Nr 45, poz. 227 ze zm.) oraz jej zmianach w latach następnych. Stawał się on coraz bardziej samodzielnym podatkiem, oderwanym zarówno od podatku dochodowego, jak i podatku od wynagrodzeń.

Jeszcze wyraźniej **samodzielny** charakter podatku wyrównawczego widoczny się stał na gruncie ustawy z 28.7.1983 r. o podatku wyrównaw-

czym (Dz.U. Nr 42, poz. 188 ze zm.). Zgodnie z jej przepisami, podatkowi wyrównawczemu podlegały bowiem wszelkiego rodzaju dochody pieniężne i wartości pieniężne w naturze, osiągane przez osoby fizyczne mające miejsce zamieszkania na terenie Polski (poza dochodami określonymi w tej ustawie jako wolne od opodatkowania). Był to zatem podatek dochodowy obciążający osoby fizyczne, w którym jako podstawę opodatkowania przyjęto dochód ogólny. Zawierał on w swej konstrukcji typowe dla podatku dochodowego ulgi i zwolnienia, związane z nakładami inwestycyjnymi lub wydatkami na budowę lub remont domu jednorodzinnego albo dokonaniem wkładu budowlanego lub mieszkaniowego do spółdzielni. Wydatki te pomniejszały podstawę opodatkowania. Podatek wyrównawczy przestał obowiązywać w Polsce w 1992 r., kiedy to przepisy ustawy z 1983 r. zostały uchylone przez wymienioną ustawę z 1991 r.

4. Opodatkowanie dochodów państwowych i spółdzielczych podmiotów gospodarczych

563 Opodatkowanie dochodów jednostek gospodarki uspołecznionej – przedsiębiorstw państwowych i spółdzielczych – odbiegało wyraźnie od klasycznych podatków dochodowych, zwłaszcza gdy chodzi o przedsiębiorstwa państwowe. W przypadku podatku dochodowego od spółdzielczości był on do 1955 r. w pewnym zakresie zbliżony do rozwiązań prawnych stosowanych wobec podmiotów gospodarki nieuspołecznionej. Wyrażało się to w przyjęciu jako dochodu podlegającego opodatkowaniu sumy przychodów osiągniętych w roku kalendarzowym z poszczególnych źródeł po potrąceniu kosztów ich uzyskania. Z biegiem czasu podstawą opodatkowania staje się zysk bilansowy, a sama konstrukcja podatku dochodowego od spółdzielni jest coraz bardziej skomplikowana, m.in. przez przyjmowanie w niej określonych elementów opodatkowania przedsiębiorstw państwowych (np. związanych z oprocentowaniem środków trwałych). W rezultacie zmian podatku dochodowego od spółdzielni traci on charakter klasycznego podatku dochodowego, przekształcając się w świadczenia na rzecz budżetu o charakterze systemowym, jak to miało miejsce w stosunku do opodatkowania dochodów przedsiębiorstw państwowych.

564 Istotna zmiana w opodatkowaniu podmiotów gospodarki uspołecznionej nastąpiła po wydaniu ustawy z 26.2.1982 r. o opodatkowaniu jednostek gospodarki uspołecznionej (tekst jedn. Dz.U. z 1987 r. Nr 12, poz. 77 ze zm.), która regulowała zarówno opodatkowanie przedsiębiorstw państwowych, jak i spółdzielczych, a przedmiot jej regulacji stanowił między innymi podatek dochodowy. Jego konstrukcja była w większym stopniu

zbliżona do klasycznych form opodatkowania dochodów aniżeli poprzednie rozwiązania prawne. Wyrażało się to przede wszystkim w przyjęciu za podstawę opodatkowania zweryfikowanego zysku bilansowego oraz zerwaniu z zasadą indywidualizowania podmiotowego i przedmiotowego wysokości obciążeń na rzecz budżetu. Do tak ustalonej podstawy opodatkowania stosowano progresywną stawkę podatkową, która była jednak uzależniona nie od wysokości podstawy opodatkowania, lecz od rentowności przerobu – stosunku zysku do kosztów przerobu. Ta powszechnie krytykowana konstrukcja skali podatkowej została zmieniona na stawkę proporcjonalną, a więc stawkę występującą w klasycznych konstrukcjach opodatkowania dochodów osób prawnych.

565 Podatek dochodowy występujący w polskim systemie podatkowym okresu powojennego nie był jednolity. Kierunki jego rozwoju były kształtowane przez generalną zasadę funkcjonującą w systemach podatkowych gospodarki scentralizowanej o dominującej własności państwowej, zgodnie z którą podstawą systemu podatkowego jest zróżnicowanie opodatkowania gospodarki uspołecznionej, nieuspołecznionej i ludności. Konstrukcje prawne opodatkowania dochodów gospodarki nieuspołecznionej i ludności przypominały w pewnym zakresie klasyczne konstrukcje podatku dochodowego, co skłania do wniosku, że można mówić o pewnej, raczej jednak formalnej, a nie merytorycznej, ciągłości rozwoju polskiego podatku dochodowego, poczynając od konstrukcji z 1920 r. Jeżeli jednak konstrukcje te będą analizowane na tle całego systemu podatkowego Polski powojennej, zwłaszcza jego roli politycznej, gospodarczej i społecznej, to ich związki z funkcjami systemu podatkowego właściwego dla państw o gospodarce rynkowej są dość nikłe.

5. Kierunki reformy podatku dochodowego

566 Reforma polskiego systemu podatkowego rozpoczęta została, jak już pisano, pod koniec lat 80. XX w., a do zasadniczych aktów prawnych mających realizować podstawowy jej cel – zbliżenie polskiego systemu podatkowego do systemów obowiązujących w demokratycznych państwach o gospodarce rynkowej – należą bez wątpienia dwie ustawy o podatku dochodowym, tj. obowiązująca ustawa z 26.7.1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawa z 31.1.1989 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, uchylona następnie przez obowiązującą ustawę z 15.2.1992 r. o tej samej nazwie.

567 Opodatkowanie dochodów osób prawnych unormowane w ustawie z 1989 r. oparte zostało na podstawowej zasadzie współczesnych syste-

mów podatkowych, jaką jest zasada równości opodatkowania. Oznaczało to zerwanie z kształtującą polski system podatkowy w okresie powojennym zasadą różnicowania opodatkowania w zależności od typu własności. Ustawą z 1989 r. wprowadzono bowiem jednolity podatek dochodowy od wszystkich podmiotów gospodarczych, wzorując go w znacznej mierze na podatku dochodowym funkcjonującym we współczesnych krajach o gospodarce rynkowej. Obowiązująca ustawa o podatku dochodowym nie zmieniła oczywiście tych zasadniczych cech opodatkowania dochodów osób prawnych, lecz jedynie zharmonizowała jego konstrukcję z konstrukcją podatku dochodowego od osób fizycznych zawartą w ustawie z 1991 r.

568 Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych jest podstawowym aktem prawnym regulującym opodatkowanie dochodów osób fizycznych uzyskiwanych z działalności gospodarczej prowadzonej na własny rachunek, jak i z wynagrodzeń, rent i emerytur, a także nieregularnych źródeł przychodów. Ma ona bardzo szeroki zakres podmiotowy i przedmiotowy. Oparta jest bowiem konsekwentnie na zasadzie powszechności opodatkowania. Wyrazem tego jest objęcie zakresem ustawy praktycznie wszystkich osób fizycznych mających miejsce zamieszkania w Polsce (jak również w pewnym zakresie poza jej granicami), a także wszystkich przychodów osiąganych przez podatnika. Opodatkowanie dochodów jest tu w zasadzie niezależne od źródeł ich uzyskania (podobnie jak w podatku dochodowym od osób prawnych), co świadczy o tym, że prawodawca oparł konstrukcję dochodu głównie na teorii **przyrostu czystego majątku**.

569 Na podobnych założeniach oparta jest konstrukcja podatku dochodowego od osób prawnych, który w swym zasadniczym kształcie ma wiele elementów zbieżnych z podatkiem dochodowym od osób fizycznych. Dotyczy to zwłaszcza opodatkowania działalności gospodarczej. W tym stanie rzeczy uzasadnione jest łączne przedstawienie rozwiązań prawnych polskiego systemu podatkowego normujących opodatkowanie dochodów osób fizycznych oraz osób prawnych. Pozwoli to równocześnie na wskazanie w sposób bardziej wyraźny pewnych różnic pomiędzy tymi dwoma konstrukcjami podatków dochodowych.

Ważne jest także właściwe spojrzenie na te dwa podatki dochodowe w kontekście całego systemu podatkowego, zwłaszcza zaś związków pomiędzy podatkami bezpośrednimi a podatkami pośrednimi. Nie bez znaczenia jest, że w wielu systemach podatkowych obydwa podatki dochodowe unormowane są w jednym akcie prawnym zawierającym zarówno przepisy wspólne jak i odrębne dla opodatkowania osób fizycznych i prawnych, lub też zróżnicowane dla przychodów z działalności gospodarczej

(osób fizycznych i prawnych) oraz pozostałych źródeł (np. przychodów uzyskiwanych z pracy, rent lub emerytur).

§ 3. Ogólna charakterystyka

I. Podatek dochodowy od osób fizycznych a podatek dochodowy od osób prawnych

Podatek dochodowy jest prototypem podatku osobowego – podatku uwzględniającego osobistą zdolność świadczenia podmiotów nim obciążonych. Powstał on jako podatek obciążający dochody osób fizycznych, lecz już w XIX w. obejmowano nim również w pewnym stopniu dochody osób prawnych (pruski podatek dochodowy z 1891 r., a w pełniejszej postaci podatek wprowadzony w Stanach Zjednoczonych w 1909 r.). Zakres obciążeń dochodów osób prawnych znacznie się rozszerzył począwszy od lat 20. XX w. i stanowi współcześnie trwały element systemów podatkowych. **570**

Najbardziej istotne cechy podatku dochodowego – także współcześnie – ujawniają się przy opodatkowaniu osób fizycznych. Jest to podatek, który w najszerszym zakresie może realizować zasadę sprawiedliwości opodatkowania. Przejawem tego jest równość opodatkowania oparta na tak ukształtowanej zasadzie **zdolności świadczenia**, aby wszystkie osoby fizyczne – **powszechność podmiotowa** – płaciły podatek od całości dysponowanych dochodów – **powszechność przedmiotowa**. Jednak zdolność świadczenia korygowana jest poprzez uwzględnianie w zakresie podmiotowej zdolności świadczenia także stosunków osobistych i rodzinnych podatnika wpływających na możliwość jego świadczeń podatkowych. **571**

Zdolność świadczenia w przypadku osób prawnych sprowadza się do **zdolności ekonomicznej**, zgodnie z którą opodatkowanie nie może prowadzić do ograniczania wydajności źródeł podatkowych – w krótkim okresie nie powinno ograniczać rozwoju gospodarczego, zaś w dłuższym sprzyjać temu rozwojowi. Tak rozumiana zdolność świadczenia ma też oczywiście ważne znaczenie w przypadku opodatkowania osób fizycznych, lecz przy jej określaniu należy również brać pod uwagę **socjalne (społeczne)** aspekty opodatkowania. Zdolność świadczenia osób prawnych wiązana jest w pierwszym rzędzie z różnorodnością form prawno-organizacyjnych działalności gospodarczej (np. opodatkowanie pojedynczych przedsiębiorstw albo też koncernów lub holdingów) oraz związanymi z tym celami ich działalności. **572**

Różnice pomiędzy opodatkowaniem dochodów osób fizycznych i osób prawnych nie wykluczają jednak pewnych elementów wspólnych, wyni- **573**

kających z faktu poddania opodatkowaniu przychodów osiąganych przez dane podmioty w określonym czasie. W szczególności można je dostrzec, rozpatrując konstrukcje materialnoprawne podatku dochodowego, a także jego wymiar i pobór.

574 Wspólne cechy podatku dochodowego wynikają głównie z elementów przedmiotowych jego konstrukcji. Jest to przede wszystkim podatek bezpośredni, związany w zasadzie z **dochodem płynnym**, powstającym w określonym czasie, nie zaś z dochodem wydatkowanym. Jednak wykorzystywanie tego podatku we współczesnych systemach podatkowych jako jednego z instrumentów interwencjonizmu państwowego powoduje, że wydatkowanie dochodu zaczyna odgrywać w jego konstrukcji coraz większą rolę (np. poprzez odliczanie od podstawy opodatkowania wydatków inwestycyjnych). Generalnie można jednak przyjąć, że podatek dochodowy obejmuje określone wpływy osiągnięte przez dany podmiot w pewnym czasie, pomniejszone o koszty ich uzyskania. Samo pojęcie dochodu podatkowego jest jednak dość skomplikowane.

Ważne dla podatkowego **określenia dochodu** jest, czy jego pojęcie powinno być zewnętrzne w stosunku do prawa podatkowego, czy też jest pojęciem wewnętrznym tego prawa. Chodzi w szczególności o to, w jakim stopniu dochód podatkowy odpowiada jego pojęciu na gruncie innych gałęzi prawa (np. prawa cywilnego), a przede wszystkim pojęciu ekonomicznemu. Współcześnie przyjmuje się tezę o autonomiczności prawa podatkowego w stosunku do innych gałęzi prawa, jako podstawowym warunku realizacji przez to prawo celów założonych przez normodawcę. Dlatego też pojęcie dochodu podatkowego powinno być takie, jakie przyjmuje prawodawca, a więc nie może być pojęciem zewnętrznym w stosunku do prawa podatkowego. Oczywiście, twórcy tego prawa powinni opierać swe konstrukcje na ekonomicznej kategorii dochodu, co jednak nie wyklucza większej lub mniejszej jego modyfikacji wynikającej z celów opodatkowania.

575 Podatek dochodowy jako podatek „**miarowy**", dopasowywany do sytuacji ekonomicznej i społecznej podatnika, jest ze swej istoty skomplikowaną konstrukcją prawną, tak gdy chodzi o prawo materialne, jak i jego wymiar i pobór. Jest to bowiem podatek „**rzeczywisty**", uzależniony od wyników działalności gospodarczej podatnika – przebiegu jego przyszłych działań gospodarczych. Ważną przesłanką realizacji przez ten podatek jego celów jest więc ustalenie w wyniku postępowania podatkowego rzeczywistego przebiegu zdarzeń i działań gospodarczych kształtujących dochody podatkowe, zwłaszcza zaś ustalenie „rzeczywistego przychodu" i „rzeczywistego kosztu". Powoduje to, że procedura podatkowa jest skomplikowana i wymaga odpowiedniego przygotowania tak ze strony administracji

podatkowej, jak i samych podatników, a także odpowiedniej moralności podatkowej.

II. Miejsce podatku dochodowego we współczesnych systemach podatkowych

576 Podatek dochodowy zajmuje szczególne miejsce we współczesnych systemach podatkowych i nazywany jest czasami, z pewną przesadą, „królem" systemu podatkowego. Stanowi on bowiem formę ostatecznego opodatkowania określonych podmiotów, co powoduje, że jego konstrukcje decydują o stopniu realizacji celów gospodarczych i społecznych opodatkowania. Oczywiście nie można rozpatrywać tego podatku w oderwaniu od innych podatków, zwłaszcza pośrednich. Jeżeli jednak jednostronne oddziaływanie poszczególnych podatków (np. realizację głównie celów fiskalnych przez podatki pośrednie) można jeszcze korygować podatkiem dochodowym, to nie istnieją tego rodzaju możliwości w przypadku, gdy sam podatek dochodowy ukierunkowany jest jedynie na realizację celów fiskalnych lub pozafiskalnych.

577 Podatek dochodowy jako podatek osobisty, może być szeroko wykorzystywany do realizacji **społecznych** celów opodatkowania. Przede wszystkim, według powszechnych poglądów, jest on podatkiem, który najbardziej się nadaje do urzeczywistniania zasady sprawiedliwości opodatkowania, wiążąc opodatkowanie ze zdolnością świadczenia – możliwościami ekonomicznymi poszczególnych członków społeczeństwa.

578 Ścisły związek podatku dochodowego z procesami społecznymi i gospodarczymi rodzi niejednokrotnie pokusę realizacji poprzez jego konstrukcje **różnorodnych** celów opodatkowania, co może prowadzić do zakłócenia przebiegu naturalnych procesów ekonomicznych i społecznych, a nawet do ich wzajemnej sprzeczności. Zbyt szerokie wykorzystywanie podatku dochodowego do oddziaływania na gospodarkę, realizowane w szczególności poprzez stosowanie ulg i zwolnień podatkowych, może także być sprzeczne z zasadami równości i powszechności opodatkowania. Poza tym, znaczne przywileje podatkowe odnoszące się do pewnych grup podatników lub też sfer działalności gospodarczej nie tylko ograniczają podstawowe zasady funkcjonowania gospodarki rynkowej – zasady wolności gospodarczej i konkurencji – lecz także stanowią niebezpieczne narzędzie w rękach władzy, służące jej uniezależnieniu się od społeczeństwa, a w każdym razie zmniejszaniu wpływów z jego strony.

579 **Wykorzystywanie** na dużą skalę **podatku dochodowego** do realizacji celów gospodarczych i społecznych **komplikuje** jego konstrukcję, która

i tak ze swej natury należy do trudnych. Względy te w dużej mierze zdecydowały o tym, że współcześnie dominujące znaczenie przy określaniu dochodu podatkowego ma teoria przyrostu czystego majątku i związane z nią kształtowanie podstawy opodatkowania w formie syntetycznego dochodu ogólnego – sumy dochodów tworzących wspólną podstawę opodatkowania, do której odnosi się jednolita (niezależna od źródeł przychodów) stawka podatkowa. Konstrukcja ta wyparła analityczny, cedularny podatek dochodowy, pomimo że jego konstrukcja bardziej odpowiadała istocie podatku dochodowego jako podatku indywidualizującego obciążenia poszczególnych podmiotów.

Umiar w wykorzystywaniu podatku dochodowego do oddziaływania na zjawiska gospodarcze i społeczne niezbędny jest także z tego względu, że zasadniczym jego celem pozostaje w ostatecznym efekcie cel fiskalny – podatek dochodowy jest we współczesnych systemach podatkowych jednym z najbardziej wydajnych źródeł dochodów budżetowych. Wielość pozafiskalnych celów opodatkowania może zaś doprowadzić do ograniczenia wpływów budżetowych, co z reguły powoduje zwiększanie obciążeń podatkami pośrednimi (głównie podatkiem od wartości dodanej). Podatki te, jak wiadomo, stanowią przeciwieństwo podatku dochodowego jako podatki rzeczowe, których konstrukcje nie uwzględniają zdolności świadczenia. Są one zatem najbardziej odczuwane przez podmioty o niskich dochodach. Jeżeli więc prawodawca, chcąc w sposób daleko idący realizować zróżnicowanie opodatkowania podatkiem dochodowym poszczególnych grup podatników, doprowadzi do wyraźnego obniżenia dochodów budżetowych, będzie z reguły zmuszony do zwiększenia obciążeń podatkami pośrednimi, a tym samym ograniczenia stopnia realizacji zasady sprawiedliwości opodatkowania wyrażającej się jego równością i powszechnością.

§ 4. Podmioty podatku dochodowego

I. Uwagi ogólne

580 Normatywne określenie podmiotów podlegających podatkowi dochodowemu jest stosunkowo proste i na ogół nie budzi kontrowersji w doktrynie, jak i nie stwarza większych trudności w procesie stosowania prawa. W zasadzie ustawodawca korzysta tu z instytucji podmiotu prawa wykształconej w **prawie cywilnym**. Nie oznacza to jednak, że strona podmiotowa ma niewielkie znaczenie dla samej konstrukcji podatku dochodowego. Wręcz przeciwnie, przyjęte przez prawodawcę rozwiązania po-

winny być uzależnione od tego, czy ustawa podatkowa normuje podatek dochodowy od osób fizycznych czy też od osób prawnych.

581 Klasycznym podatkiem dochodowym, jak już pisano, jest podatek obciążający dochody osób fizycznych. Wiąże się z nim obecnie wiele podstawowych zasad opodatkowania wynikających z historycznego rozwoju samego podatku, jak i przede wszystkim z ustroju politycznego i gospodarczego współczesnych państw. Dotyczy to zwłaszcza tak aktualnych zagadnień, jak zasada sprawiedliwości opodatkowania, zasada obciążenia podatkowego według zdolności świadczenia czy też konstytucyjna zasada ochrony rodziny i małżeństwa. Problemy te były już szerzej przedstawiane. Zwracano także uwagę, że odnoszą się one w ograniczonym zakresie do opodatkowania dochodów osób prawnych. Wiąże się ono bowiem w pierwszym rzędzie z działalnością gospodarczą podmiotów stanowiących z reguły związki osób i środków powołane do realizacji celów określonych przy ich tworzeniu (spółki prawa handlowego – spółka akcyjna, spółka z ograniczoną odpowiedzialnością). Opodatkowaniu nie podlegają tu zatem poszczególne **osoby naturalne**, do których należy odnieść w pierwszym rzędzie problematykę związków pomiędzy jednostką a państwem, lecz **podmioty sztuczne**, powołane do życia przez prawo i działające według zasad przez nie określonych. Podmioty te przybierają – w zależności od celów ich działania – różnorodne formy organizacyjno-prawne, związane przede wszystkim z ich optymalnym dostosowaniem do działalności gospodarczej. Wpływ na ich organizację mają także bez wątpienia obowiązujące zasady opodatkowania. Tego rodzaju możliwości – zmiany statusu podmiotu opodatkowania – nie ma w przypadku osób fizycznych, które w sposób naturalny, poprzez urodzenie lub śmierć, stają się tymi osobami lub też przestają nimi być. Dlatego też podatek dochodowy od osób fizycznych jest klasycznym podatkiem osobowym, podczas gdy w przypadku osób prawnych dominujące znaczenie mają czynniki ekonomiczne, występujące nie tylko w skali mikroekonomicznej – głównie dotyczące źródła opodatkowania – lecz także makroekonomicznej – rozwoju gospodarczego danego państwa.

II. Podmioty podatku dochodowego od osób fizycznych

582 Podmiotami podlegającymi opodatkowaniu według ustawy z 26.7.1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych są **osoby fizyczne**. Pojęcia osób fizycznych nie określają przepisy prawa podatkowego, co nakazuje, zgodnie z zasadami zewnętrznej wykładni systemowej, przejęcie tego pojęcia z prawa cywilnego. Według art. 8 § 1 KC, każdy człowiek od chwili

urodzenia ma zdolność prawną. Oznacza to, że jako osoba fizyczna może on być podmiotem praw i obowiązków, także w dziedzinie opodatkowania. Zdolność prawna osoby fizycznej ustaje z chwilą jej śmierci, a jej prawa i obowiązki przechodzą na inne osoby. Jeżeli osoba fizyczna nie jest pełnoletnia (nie ukończyła 18 lat), jej dochody, podlegające opodatkowaniu na terytorium Polski, dolicza się do dochodów rodziców – w przypadku, gdy przysługuje im prawo pobierania pożytków ze źródeł przychodów dzieci – z wyjątkiem dochodów z pracy, stypendiów oraz dochodów z przedmiotów oddanych jej do swobodnego użytku (art. 7 ust. 1 PDOFizU). Te rozwiązania prawne należy łączyć z osobistym i rodzinnym charakterem podatku dochodowego, zwłaszcza zaś rozwiązaniami prawnymi Kodeksu rodzinnego i opiekuńczego, a przede wszystkim z cywilnoprawną zdolnością do czynności prawnych. Uzyskują ją osoby fizyczne dopiero po osiągnięciu pewnego wieku (dojrzałości), który według prawodawcy stwarza przesłankę niezbędną do podejmowania przez osobę fizyczną decyzji co do kształtowania wiążących ją stosunków prawnych.

583 Mając zdolność prawną, osoba fizyczna może być właścicielem majątku, lecz do zarządzania nim musi posiadać jeszcze atrybut zdolności do czynności prawnych. Te właśnie cywilnoprawne czynności prawne wiążą się z kolei z podatkowoprawnym stanem faktycznym w zakresie podatku dochodowego. Jednak zgodnie z przepisami Kodeksu rodzinnego i opiekuńczego dziecko pozostaje aż do pełnoletności pod władzą rodzicielską, która m.in. obejmuje pieczę nad jego majątkiem. Zarząd majątkiem dziecka sprawowany przez rodziców nie obejmuje zarobków dziecka ani przedmiotów oddanych mu do swobodnego użytku, co uzasadnia na gruncie prawa podatkowego wyłączenie dochodów z tych źródeł z opodatkowania wspólnego z dochodami rodziców. Należy to także łączyć z regułą opodatkowania dochodów rodziny.

Zgodnie bowiem z przepisami Kodeksu rodzinnego i opiekuńczego, czysty dochód z majątku dziecka powinien być obracany na utrzymanie i wychowanie dziecka oraz jego rodzeństwa (art. 103 KRO). Skoro zatem dochody z majątku małoletnich dzieci powinny być spożytkowane, podobnie jak inne dochody rodziny, zwłaszcza dochody małżonków, w ostatecznym efekcie na utrzymanie rodziny, to należy przyjąć dla tych dochodów podobne zasady opodatkowania, jak w przypadku pozostałych dochodów rodziny, którymi dysponują podatnicy będący rodzicami.

Z problematyką osobistego charakteru podatku dochodowego należy także łączyć regulację prawną dopuszczającą możliwości wspólnego opodatkowania dochodów małżonków oraz osób samotnie wychowujących dzieci. Występuje tu zjawisko **kumulacji podmiotowej** polegające na łą-

czeniu podstaw opodatkowania dwóch lub więcej podmiotów, które poza przypadkami, gdy prawo pozwala na takie łączenie, występują oddzielnie.

584 Ustawa przyjmuje generalną zasadę, że małżonkowie podlegają **odrębnemu opodatkowaniu**. Jednak na wspólny wniosek wyrażony w zeznaniu podatkowym mogą być opodatkowani **łącznie** od sumy swoich dochodów. Wniosek ten może być również wyrażony przez jednego z małżonków. Łączne opodatkowanie dotyczy także małżonków, którzy mają miejsce zamieszkania dla celów podatkowych w innym niż Polska państwie członkowskim Unii Europejskiej lub innym państwie należącym do Europejskiego Obszaru Gospodarczego albo w Konfederacji Szwajcarskiej. Obejmuje to też przypadek, gdy jeden z małżonków podlega nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu w Polsce, a drugi ma miejsce zamieszkania dla celów podatkowych na wymienionym terytorium. Warunkiem wspólnego opodatkowania małżonków w sytuacjach tu przedstawionych jest spełnienie przez nich przesłanek prawnych określonych w art. 6 PDOFizU.

Łączne opodatkowanie małżonków oznacza, że podatkowi podlega łączna suma ich dochodów ustalonych zgodnie z przepisami ustawy o podatku dochodowym, po uprzednim odliczeniu odrębnie dla każdego z małżonków kwot, o które według ustawy zmniejsza się dochód podlegający opodatkowaniu. Podatek ustala się wówczas na imię obojga małżonków w podwójnej wysokości podatku obliczonego od połowy łącznych ich dochodów.

Kumulację dochodów małżonków stosuje się także, według przedstawionych zasad, gdy jedno z małżonków nie uzyskało przychodów ze źródeł podlegających opodatkowaniu lub też osiągnęło dochód nierodzący obowiązku podatkowego. Jest ona jednak wyłączona, jeżeli chociażby jedno z małżonków, osoba samotnie wychowująca dzieci lub jej dziecko uzyskały dochody (przychody) opodatkowane na zasadach określonych w ustawie z 24.8.2006 r. o podatku tonażowym (tekst jedn. Dz.U. z 2018 r. poz. 381 ze zm.) oraz w ustawie z 6.7.2016 r. o aktywizacji przemysłu okrętowego i przemysłów komplementarnych (Dz.U. z 2016 r. poz. 1206) lub w przypadku niektórych obciążeń podatkowych określonych w ustawie z 20.11.1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (tekst jedn. Dz.U. z 2017 r. poz. 2157 ze zm.).

585 Warunkiem uzyskania prawa do łącznego opodatkowania jest, aby małżonkowie pozostawali we wspólnocie majątkowej, a małżeństwo istniało w trakcie roku podatkowego. Spełnienie tego warunku daje prawo do łącznego opodatkowania. Wniosek o łączne opodatkowanie dochodów małżonków może być wyrażony przez jednego z małżonków. Wniosek taki

traktuje się na równi ze złożeniem przez niego oświadczenia o upoważnieniu go przez współmałżonka do złożenia wniosku o łączne opodatkowanie ich dochodów. Łączne opodatkowanie małżonków nie obejmuje podatku płaconego w trakcie roku podatkowego w postaci **zaliczek**. Podobne zasady kumulacji podatkowej jak w przypadku łącznego opodatkowania małżonków odnoszą się do osób samotnie wychowujących dzieci przez cały rok podatkowy.

586 Przedstawione rozwiązania prawne umożliwiające kumulowanie dochodów określonych osób fizycznych wynikają przede wszystkim z konstytucyjnej **zasady ochrony rodziny i małżeństwa** wyrażonej w art. 71 Konstytucji RP, według którego państwo w swojej polityce gospodarczej i społecznej uwzględnia dobro rodziny. Kumulacja podatkowa może mieć bowiem wpływ na wysokość podatku przy zróżnicowanej stawce podatkowej, gdy jej wielkość uzależniona jest od podstawy opodatkowania. W szczególności w przypadku podatku dochodowego od osób fizycznych wzrost podstawy opodatkowania powoduje wzrost stawki podatkowej (progresja podatkowa). W sytuacji zróżnicowania dochodów małżonków, a także w przypadku dochodu osób samotnie wychowujących dzieci podzielenie podstawy opodatkowania dochodu podatników (podatnika) na połowę i wyszukanie dla niej odpowiedniej stawki podatkowej może doprowadzić w rezultacie do niższego opodatkowania małżeństwa albo osoby samotnie wychowującej dzieci, w porównaniu z sytuacją, w której nie występowałaby tego rodzaju kumulacja podatkowa.

587 Podatek dochodowy od osób fizycznych obejmuje swym zakresem podmiotowym także **spółki niebędące osobami prawnymi**, którymi są: spółka cywilna (uregulowana w Kodeksie cywilnym) oraz trzy spółki osobowe unormowane w Kodeksie spółek handlowych – spółka jawna, spółka partnerska i spółka komandytowa. Natomiast spółka komandytowo-akcyjna (zaliczana przez KSH do spółek osobowych) podlega opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób prawnych. Przychody z udziałów w spółkach opodatkowanych podatkiem dochodowym od osób fizycznych, a także ze wspólnej własności, wspólnego przedsięwzięcia, wspólnego posiadania lub wspólnego użytkowania rzeczy lub praw majątkowych określa się u każdego podatnika proporcjonalnie do jego udziału w zyskach oraz łączy z pozostałymi przychodami ze źródeł opodatkowania, przyjmując – w braku przeciwnego dowodu – że prawa do udziału w zysku są równe. Zasady te stosuje się także do rozliczania kosztów uzyskania przychodów, wydatków niestanowiących kosztów uzyskania przychodów i strat oraz ulg podatkowych związanych z działalnością prowadzoną w formie wymienionych spółek.

W praktyce opodatkowania wśród spółek niebędących osobami prawnymi podstawową rolę odgrywały do czasu wejścia w życie Kodeksu spółek handlowych (tj. do 1.1.2001 r.) **spółki cywilne**. Związane to było, jak można sądzić, przede wszystkim z dążeniem do unikania podwójnego opodatkowania w sensie ekonomicznym, występującego w przypadku spółek akcyjnych i spółek z ograniczoną odpowiedzialnością, kiedy to ten sam przedmiot podatku należący do różnych podmiotów jest co najmniej dwa razy opodatkowany – w spółce oraz u akcjonariuszy i udziałowców uzyskujących dochody ze spółki.

W przypadku spółek osobowych (będących podatnikami podatku dochodowego od osób fizycznych) ustalenie dochodu poszczególnych osób tworzących te spółki jest dość skomplikowane. Najpierw należy bowiem ustalić **globalny dochód osiągnięty ze wspólnego źródła**, a więc określić wspólne przychody i koszty ich uzyskania, co daje możliwości ustalenia dochodu uzyskanego przez wszystkich wspólników. Dopiero po określeniu globalnej wielkości dochodu podlegającego opodatkowaniu, można ustalić dochód każdej z osób tworzących spółkę z uwzględnieniem jej udziału w źródle przynoszącym dochód.

588 Opodatkowanie spółek nieposiadających osobowości prawnej nie jest rozwiązane jednolicie we współczesnych systemach podatkowych, co stwarza pewne trudności w funkcjonowaniu międzynarodowego prawa podatkowego, zwłaszcza w przypadku postanowień umów międzynarodowych o unikaniu podwójnego opodatkowania. W niektórych krajach bowiem wszystkie spółki podlegają podatkowi dochodowemu od osób prawnych (korporacji), w innych, tak jak w Polsce, spółki osobowe w zasadzie nie podlegają opodatkowaniu, a są nim obciążone – jako osoby fizyczne – poszczególne osoby tworzące te spółki (lub poszczególne osoby prawne, jeżeli są członkami tego rodzaju spółek, podlegają odrębnemu opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób prawnych).

Podatkowi dochodowemu od osób fizycznych, wbrew jego pierwotnym założeniom jako podatku od dochodów niefundowanych, poddawana jest w coraz szerszym zakresie działalność gospodarcza prowadzona samodzielnie – tzw. dochody fundowane – co bez wątpienia zmienia pierwotny charakter tego podatku, ale jest uzasadnione względami praktycznymi. Wyrażają się one m.in. różnorodnością form organizacyjnych i prawnych, w jakich prowadzona jest współcześnie działalność gospodarcza. Znajdują one swoje odzwierciedlenie w regulacjach prawnych dotyczących zasad funkcjonowania obrotu gospodarczego oraz form organizacyjnych, w jakich się ten obrót przejawia. Dlatego też decydujące znaczenie dla przyjętych rozwiązań dotyczących opodatkowania określonych podmiotów –

poddania ich podatkowi dochodowemu od osób fizycznych lub prawnych – powinny mieć przepisy prawa cywilnego i handlowego regulujące organizację i zasady funkcjonowania osób prawnych oraz osób, którym te przepisy nie przyznają takiego statusu.

III. Podmioty podatku dochodowego od osób prawnych

589 Podmiotami podlegającymi opodatkowaniu uregulowanemu w ustawie z 15.2.1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych są **osoby prawne i spółki kapitałowe w organizacji**. Spółka kapitałowa będąca podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych, według art. 5a pkt 28 PDOFizU, oznacza spółkę kapitałową, w tym także spółkę zawiązaną na podstawie rozporządzenia Rady (WE) Nr 2157/2001 z 8.10.2001 r. w sprawie statutu spółki europejskiej (SE) – Dz.Urz. WE L 294 z 10.11.2001 r., s. 1 ze zm. Przepisom ustawy podlegają również spółki komandytowo-akcyjne mające siedzibę lub zarząd na terytorium Polski, a także spółki niemające osobowości prawnej, jeżeli mają siedzibę lub zarząd w innym państwie i są traktowane zgodnie z przepisami prawa podatkowego tego państwa jak osoby prawne i podlegają w tym państwie opodatkowaniu od całości swoich dochodów.

Poddanie opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób prawnych spółek komandytowo-akcyjnych, uzasadniano koniecznością wyeliminowania najbardziej rażących przejawów tzw. agresywnej optymalizacji podatkowej, prowadzonej głównie poprzez wykorzystywanie struktur organizacyjnych i zasad działania tych spółek. Rozpatrywane rozwiązania łamią jednak zasady, zgodnie z którymi spółki osobowe nie podlegają opodatkowaniu podatkiem dochodowym, lecz jedynie ich wspólnicy. W efekcie może tu wystąpić podwójne opodatkowanie (podobnie jak w przypadku spółek kapitałowych), najpierw na poziomie spółki, a następnie jej wspólników. Powstają wreszcie wątpliwości czy przepisy podatkowe w sposób dostateczny są zharmonizowane z przepisami KSH. Objęcie dochodów spółek komandytowo-akcyjnych podatkiem dochodowym od osób prawnych ograniczy bowiem ich funkcjonowanie w życiu gospodarczym, gdyż podatnicy będą poszukiwali innych form organizacyjnych działalności gospodarczej, odpowiednich z punktu widzenia optymalizacji podatkowej.

590 Pojęcie osoby prawnej kształtowane jest w prawie podatkowym przez przepisy Kodeksu cywilnego (art. 33–43 KC). Byt osoby prawnej, w przeciwieństwie do osoby fizycznej, **tworzony jest przez prawo**. Warunkiem niezbędnym dla funkcjonowania osoby prawnej jest odpowiednia jej organizacja, która pozwala określonym zespołom ludzkim na osiąganie za-

łożonych celów. Najbardziej istotne, z podatkowego punktu widzenia, są cele gospodarcze osoby prawnej, chociaż nieraz działalność gospodarcza może być jedynie środkiem dla osiągnięcia przez daną osobę prawną jej celów statutowych (np. w przypadku działalności gospodarczej fundacji). Podstawową cechą osoby prawnej jest, że stanowi ona wyodrębnioną jednostkę organizacyjną, chociaż nie wszystkie jednostki organizacyjne posiadają status osoby prawnej. Wyrazem tego na gruncie ustawy o podatku dochodowym jest poddanie jej przepisom także jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej. Można więc przyjąć, że ustawa reguluje opodatkowanie dochodów wszystkich jednostek organizacyjnych, a nie tylko osób prawnych. Osobą prawną jest bowiem tylko ta jednostka organizacyjna, która posiada określone przez prawo cechy, przy czym mogą być one ogólnie określone, albo też – co zostało przyjęte przez polskie ustawodawstwo – wskazuje się pewne typy lub nawet indywidualne jednostki organizacyjne, które mają przymiot osoby prawnej.

591 **Osobami prawnymi**, według art. 33 KC, są Skarb Państwa i jednostki organizacyjne, którym przepisy szczególne przyznają osobowość prawną. Umieszczone poza Kodeksem przepisy albo regulują status pewnych rodzajów osób prawnych (np. spółki akcyjne, spółki z o.o. unormowane w Kodeksie spółek handlowych, przedsiębiorstwa państwowe, banki, spółdzielnie uregulowane w odrębnych ustawach), albo też określone ustawy wydawane są dla indywidualnie oznaczonych osób prawnych (np. Narodowy Bank Polski).

592 Ustawodawca określa dość precyzyjnie zakres podmiotowy ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, natomiast podmioty, które nie są objęte przepisami tej ustawy, podlegają podatkowi dochodowemu od osób prawnych – są nimi osoby prawne oraz jednostki organizacyjne niemające tego przymiotu. Jeżeli więc w przypadku osób fizycznych istota tego podmiotu oraz przejętych wobec niego rozwiązań prawnych w dziedzinie opodatkowania dochodów związana jest z charakterem **naturalnym** tego podmiotu jako jednostki funkcjonującej w społeczeństwie, to w przypadku osób prawnych i innych jednostek **istota ich tkwi w** samej **organizacji**. Opodatkowana jest tu pewna organizacja osiągająca dochody – mająca status osoby prawnej lub też nieposiadająca takiego statusu, a więc nie indywidualni jej członkowie. Liczą się zatem w pierwszym rzędzie, jak to z reguły występuje przy konfrontacji prawa cywilnego (prawa prywatnego) z prawem podatkowym, nie tyle formalnoprawne przejawy i sam status prawny danej jednostki, lecz rzeczywistość gospodarcza – uzyskiwanie dochodów przez pewną jednostkę organizacyjną. Dlatego też przy opodatkowaniu osób prawnych pewne elementy organizacyjne mogą mieć na nie

wpływ, co nie ma znaczenia w przypadku opodatkowania osób fizycznych, gdzie istota podatku dochodowego tkwi w jego **osobistym** charakterze.

593 Pewne związki organizacyjne osób prawnych powodują niekiedy, że odrębne osoby prawne mogą być traktowane w prawie podatkowym **łącznie** jako jeden podatnik, co ma w szczególności miejsce, gdy między osobami prawnymi występują określone związki kapitałowe (np. holdingi, koncerny). Łączenia tych podmiotów dla celów podatkowych w jeden podmiot nie można jednak porównywać z łącznym opodatkowaniem osób fizycznych (np. wspólne opodatkowanie małżonków). Zgoła odmienne są bowiem cele tego rodzaju połączeń na gruncie prawa podatkowego, wynikające z odmienności podmiotów obu ustaw. W przypadku osób fizycznych decydują bowiem względy **socjalne (społeczne)**, zaś w przypadku osób prawnych względy **gospodarcze**, powodujące powołanie przez prawodawcę swoistego podmiotu podatkowego w postaci tzw. podatkowych grup kapitałowych.

594 Zgodnie z przepisami ustawy podatnikami mogą być również grupy co najmniej dwóch spółek prawa handlowego mających osobowość prawną, które pozostają w związkach kapitałowych, stanowiąc **podatkową grupę kapitałową** (art. 1a PDOPrU). Uzyskanie statusu podatnika przez grupę kapitałową uzależnione jest od spełnienia wielu warunków ściśle określonych przez prawo. Są to warunki zarówno organizacyjne, jak i kapitałowe oraz określone przez prawo przesłanki formalno-prawne, których spełnienie pozwala na uzyskanie statusu podatkowej grupy kapitałowej.

595 Podatkową grupę kapitałową mogą tworzyć wyłącznie spółki z ograniczoną odpowiedzialnością lub spółki akcyjne, mające siedzibę na terytorium Polski, jeżeli kapitał zakładowy (akcyjny) poszczególnych spółek osiąga co najmniej wartość określoną przez prawodawcę, a jedna ze spółek – „spółka dominująca" (spółka-matka) – posiada bezpośredni 95% udział w kapitale zakładowym (akcyjnym) pozostałych spółek – „spółek zależnych" (spółek-córek). Zwłaszcza ten ostatni wymóg – biorąc pod uwagę strukturę grup kapitałowych w polskiej gospodarce – może znacznie ograniczyć liczbę podatników uzyskujących status podatkowej grupy kapitałowej. Inny ważny wymóg to, aby spółki tworzące podatkową grupę kapitałową nie korzystały ze zwolnień od podatku dochodowego na podstawie odrębnych ustaw, a także, aby w spółkach tych nie występowały zaległości we wpłatach podatków stanowiących dochód budżetu państwa.

596 W podatkowych grupach kapitałowych przedmiotem opodatkowania jest dochód osiągnięty w roku podatkowym, stanowiący nadwyżkę sumy dochodów **wszystkich spółek** tworzących grupę nad sumą ich strat. W przypadku, gdy w danym roku podatkowym suma strat przekracza sumę dochodów spółek, różnica stanowi stratę podatkowej grupy kapitałowej.

Podatek dochodowy oraz zaliczki na ten podatek obliczane są i wpłacane przez spółkę wskazaną w umowie o utworzeniu podatkowej grupy kapitałowej, reprezentującą podatkową grupę kapitałową w zakresie obowiązków wynikających z analizowanej ustawy oraz z przepisów Ordynacji podatkowej. Spółki tworzące tę grupę odpowiadają **solidarnie** za jej zobowiązania z tytułu podatku dochodowego należnego za okres obowiązywania umowy.

597 Podatkowe grupy kapitałowe są specyficznymi podmiotami. Ich występowanie należy wiązać w znacznej mierze z postępującymi procesami koncentracji kapitału i tworzenia dużych organizmów gospodarczych, często o znaczeniu ponadnarodowym. Problem opodatkowania tych podmiotów w taki sposób, aby zapewnić swobodny przepływ kapitału pomiędzy poszczególnymi państwami, jest szczególnie ważny w państwach członkowskich Unii Europejskiej. Chodzi zwłaszcza o możliwości pokrywania strat ponoszonych przez spółki-córki działające w jednym państwie, zyskami spółki-matki mającej siedzibę w innym państwie. Chociaż jest to ze swej istoty zagadnienie międzynarodowego prawa podatkowego, należy sądzić, że przyjęcie tego rodzaju zasad w prawie krajowym znacznie ułatwi przeniesienie ich na grunt prawa międzynarodowego.

598 Biorąc pod uwagę przystąpienie Polski do Unii Europejskiej, należy uznać rozwiązania prawne powołujące do życia podatkowe grupy kapitałowe za właściwe. Ma to także nie mniejsze znaczenie dla wewnętrznego prawa podatkowego, zważywszy, że tworzenie dużych organizmów gospodarczych dla celów podatkowych prowadzi do koncentracji kapitału, dość rozproszonego w polskich warunkach gospodarczych, co może istotnie wpływać na zmniejszenie ryzyka gospodarczego związanego z podejmowaniem inwestycji.

599 Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych przewiduje określone **zwolnienia podmiotowe**, co powoduje, że nie realizuje ona w pełnym zakresie (jak ma to miejsce w przypadku podatku dochodowego od osób fizycznych) powszechności opodatkowania. Generalnie można przyjąć, że dotyczą one osób prawnych lub innych jednostek organizacyjnych o charakterze publicznym (Skarb Państwa, Narodowy Bank Polski, jednostki budżetowe, jednostki samorządu terytorialnego w zakresie dochodów określonych w przepisach ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego itp.). Te różnice w zakresie podmiotowym pomiędzy obydwoma typami podatku dochodowego wynikają w pierwszym rzędzie z publicznego celu działalności osób prawnych i innych jednostek organizacyjnych zwolnionych od podatku. Jeżeli jednak w ramach struktur organizacyjnych tych jednostek można wyodrębnić podmioty prowadzące typową działal-

ność komercyjną, to podlegają one opodatkowaniu. Przychody osób prawnych – podobnie jak osób fizycznych – z udziału w spółce niebędącej osobą prawną, ze wspólnej własności, wspólnego przedsięwzięcia, wspólnego posiadania lub wspólnego użytkowania rzeczy lub praw majątkowych, łączy się z przychodami każdego wspólnika, według identycznych zasad jak przy opodatkowaniu osób fizycznych.

IV. Ograniczony i nieograniczony obowiązek podatkowy

600 Zakres podmiotowy obu ustaw o podatku dochodowym jest ściśle związany z instytucją ograniczonego i nieograniczonego obowiązku podatkowego. Dotyczy ona bowiem pewnych stanów faktycznych i prawnych powiązanych z podatnikiem, które przesądzają o przedmiotowym zakresie opodatkowania. **Nieograniczony obowiązek podatkowy** występuje wówczas, gdy opodatkowaniu podlega całość dochodów podatnika niezależnie od położenia źródła ich uzyskania – w kraju lub za granicą – podczas gdy **ograniczony obowiązek podatkowy** ma miejsce w sytuacji, kiedy opodatkowaniu podlegają jedynie dochody uzyskane ze źródeł położonych w kraju.

Opodatkowanie uzależnione jest od elementów ściśle związanych z podatnikiem – w przypadku osób fizycznych **miejsca zamieszkania**, zaś osób prawnych – **miejsca ich siedziby lub zarządu** (w Polsce lub za granicą). Przy opodatkowaniu osób fizycznych dla ustalenia zakresu obowiązku podatkowego bierze się także pod uwagę innego rodzaju przesłanki podmiotowe, jak korzystanie z przywilejów i immunitetów dyplomatycznych lub konsularnych na podstawie umów lub uznanych zwyczajów międzynarodowych – co powoduje objęcie osób korzystających z tych przywilejów ograniczonym obowiązkiem podatkowym.

601 Generalną zasadą w przypadku osób fizycznych jest, że osoby mające miejsce zamieszkania na terytorium Polski podlegają **nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu**, natomiast **ograniczonemu obowiązkowi** podlegają osoby fizyczne, które nie spełniają wymienionych kryteriów. Sprawa zakresu obowiązku podatkowego w podatku dochodowym ze względu na miejsce zamieszkania, pobytu lub siedzibę jest jednak bardziej skomplikowana, zważywszy na postanowienia umów międzynarodowych o unikaniu podwójnego opodatkowania, które mają pierwszeństwo przed normami krajowego prawa podatkowego.

602 **Zakres przedmiotowy** umów o unikaniu podwójnego opodatkowania obejmuje szeroko rozumiane opodatkowanie dochodu, co przy przyjęciu w umowach modelowych (umowy opracowane przez organizacje między-

narodowe, np. mające współcześnie największe znaczenie umowy modelowe OECD, stanowiące podstawę umów zawieranych pomiędzy poszczególnymi państwami) szerokiego rozumienia dochodu opartego na teorii przyrostu czystego majątku powoduje, że umowy te dotyczą także w pewnym zakresie opodatkowania majątku oraz przychodu. W umowach tych istotne znaczenie mają postanowienia dotyczące strony podmiotowej opodatkowania dochodów. Wynika to w pierwszym rzędzie z generalnej zasady, na jakiej je oparto, zgodnie z którą prawo do opodatkowania przysługuje państwu **pobytu podatnika** (osoby fizycznej) lub jego **siedziby** (osoby prawnej), z tym, że może on być również opodatkowany w państwie źródła. Prymat zasady **domicylu podatkowego** nad **zasadą źródła** nakazuje łączne rozpatrywanie przepisów prawa krajowego, regulujących ograniczony i nieograniczony obowiązek podatkowy ustalony ze względu na miejsce zamieszkania, pobytu lub siedziby podatnika, z odpowiednimi postanowieniami międzynarodowych umów o unikaniu podwójnego opodatkowania.

603 Zwykle w art. 1 umów o unikaniu podwójnego opodatkowania określa się ich zakres podmiotowy. Umowy te mają zastosowanie do osób, które są **rezydentami** w danym państwie, czyli mają miejsce zamieszkania lub siedzibę w jednym lub obu państwach – stronach określonej umowy. Przyjmuje się, zgodnie z typowymi postanowieniami tych umów, że osobą mającą miejsce zamieszkania lub siedzibę w umawiającym się państwie jest każda osoba, która zgodnie z prawem tego państwa podlega tam opodatkowaniu ze względu na miejsce zamieszkania, miejsce stałego pobytu, siedzibę zarządu albo inne kryteria o podobnym charakterze. Umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania mają zatem zastosowanie do osób fizycznych i prawnych (oraz podatników traktowanych przez prawo podatkowe na równi z osobami prawnymi), które podlegają w danym państwie nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu. Z reguły postanowienia umów wyraźnie wykluczają ich zastosowanie do osób podlegających ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu. Poza zakresem tych umów pozostają więc osoby podlegające opodatkowaniu w określonym państwie tylko w zakresie dochodu osiągniętego w jednym z umawiających się państw.

604 **Miejsce zamieszkania**, pobytu lub siedziby nie tylko przesądzają o zakresie podmiotowym umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, lecz także stanowią podstawowe kryterium rozgraniczania roszczeń podatkowych umawiających się państw oraz skonstruowania mechanizmu unikania podwójnego opodatkowania. Prawo do opodatkowania dochodów przysługuje bowiem zawsze państwu, w którym dany podmiot ze względu na miejsce zamieszkania, pobytu lub siedzibę podlega nieograniczonemu

obowiązkowi podatkowemu. Jeżeli dany podmiot osiąga również dochody w drugim państwie z położonych tam źródeł dochodów, to albo państwo to rezygnuje z opodatkowania i wówczas nie powstaje zjawisko podwójnego opodatkowania, albo też opodatkowuje dochody tam osiągnięte, a wtedy państwo rezydencji podatnika, zgodnie z postanowieniami umowy, stosuje jedną z dwóch zasadniczych metod unikania podwójnego opodatkowania – wyłącza z podstawy opodatkowania dochód obciążony podatkiem w drugim państwie – **metoda wyłączenia**, albo też odejmuje od podatku podmiotu podlegającemu w tym państwie nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu podatek zapłacony w drugim państwie – **metoda zaliczenia**.

Umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania – zgodnie z ich generalnymi założeniami – nie określają samego pojęcia domicylu podatkowego, lecz odsyłają do prawa wewnętrznego danego państwa. Postanowienia tych umów nie mogą być bowiem samoistną podstawą roszczeń podatkowych – ich podstawy prawne zawarte są wyłącznie w prawie podatkowym danego państwa, zaś umowy jedynie korygują lub uzupełniają to prawo. W tej sytuacji pojęć tych należy szukać w polskim systemie prawa.

605 Zgodnie z art. 3 ust. 1a PDOFizU, za osobę mającą miejsce zamieszkania na terytorium Polski uważa się osobę, która posiada w Polsce centrum interesów osobistych lub gospodarczych (ośrodek interesów życiowych) lub przebywa na tym terytorium dłużej niż 183 dni w roku podatkowym. Wystarczy zatem spełnienie jednego z kryteriów określonych w analizowanych przepisach, by podatnik miał miejsce zamieszkania na terytorium Polski, przesądzające o uznaniu go za podmiot podlegający nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu. Inaczej niż w przypadku siedziby osoby prawnej, dla ustalenia miejsca zamieszkania nie posługujemy się zatem przepisami Kodeksu cywilnego, lecz przedstawionymi przepisami prawa podatkowego. Miejscem zamieszkania osoby fizycznej, determinującym zakres jej obowiązku podatkowego, nie jest więc, jak stanowi art. 25 KC, miejscowość, w której osoba ta przebywa z zamiarem stałego pobytu. Wynika to nie tylko z zasady autonomii prawa podatkowego, lecz także pozostaje w zgodzie z generalnymi założeniami umów międzynarodowych o unikaniu podwójnego opodatkowania, do których odwołuje się przepis art. 4a PDOFizU. Według tego artykułu, przepisy art. 3 ust. 1, 1a, 2a i 2b stosuje się z uwzględnieniem umów w sprawie unikania podwójnego opodatkowania, których stroną jest RP, zaś jednym z kryteriów ustalenia domicylu podatkowego osób fizycznych jest, zgodnie z postanowieniami tych umów, **ośrodek interesów życiowych**.

Łączenie miejsca zamieszkania z ośrodkiem interesów życiowych jest zbieżne z kierunkami rozwiązań przyjętymi w umowach o unikaniu po-

dwójnego opodatkowania. Z reguły przyjmuje się tam bowiem, że jeżeli powstają trudności z ustaleniem, w którym państwie osoba fizyczna ma miejsce zamieszkania, to jednym z kryteriów służących do ustalenia tego miejsca jest powiązanie osobiste i gospodarcze (ośrodek interesów życiowych) z danym państwem – tam jest miejsce zamieszkania, gdzie to powiązanie jest silniejsze.

606 W przypadku osób prawnych kryterium decydującym dla ustalenia zakresu obowiązku podatkowego unormowanego w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych oraz zakresu podmiotowego umów o unikaniu podwójnego opodatkowania jest **siedziba lub zarząd**. Siedziba jest wobec osoby prawnej odpowiednikiem miejsca zamieszkania osoby fizycznej. Zgodnie z art. 3 PDOPrU, podatnicy, jeżeli mają siedzibę lub zarząd na terytorium Polski, podlegają obowiązkowi podatkowemu od całości swoich dochodów, bez względu na miejsce ich osiągnięcia (nieograniczony obowiązek podatkowy), jeżeli natomiast nie mają na tym terytorium siedziby lub zarządu, podlegają obowiązkowi podatkowemu tylko od dochodów osiągniętych w Polsce (ograniczony obowiązek podatkowy). W przypadku zatem opodatkowania osób prawnych określenia domicylu podatkowego należy szukać nie w prawie podatkowym, lecz na gruncie prawa cywilnego.

Zgodnie z art. 41 KC, jeżeli ustawa lub oparty na niej statut nie stanowi inaczej, siedzibą osoby prawnej jest miejscowość, w której ma siedzibę jej organ zarządzający. W praktyce podstawowe znaczenie ma tu akt erekcyjny osoby prawnej, w którym ustala się jej siedzibę, a dopiero w przypadku braku określenia w nim siedziby, przyjmuje się kryterium ustalone w art. 41 KC.

Postanowienia umów o unikaniu podwójnego opodatkowania często przyjmują, że jeżeli osoba prawna ma siedzibę w obu umawiających się państwach – według prawa tych państw nie da się jednoznacznie określić, w którym z nich znajduje się jej siedziba – to uważa się, że ma ona siedzibę w tym państwie, z którego prawa wywodzi się jej status. Nie należy jednak do rzadkości także inne rozwiązanie, zgodnie z którym w przypadku, gdy osoba prawna może być uznana za rezydenta w obu państwach, pierwszeństwo przyznaje się temu państwu – tam ma ona domicyl podatkowy – w którym znajduje się miejsce **rzeczywistego zarządu** osoby prawnej. Kryterium to wydaje się bardziej uniwersalne, gdyż preferuje pewną rzeczywistość gospodarczą przed jej formalnoprawnymi przejawami, co jest bliższe istocie prawa podatkowego, choć bez wątpienia zawarte są w nim pewne pierwiastki subiektywne, których pozbawione jest kryterium pierwsze.

§ 5. Przedmiot podatku dochodowego

I. Uwagi ogólne

607 **Podmiot podatku powiązany jest ściśle z jego przedmiotem**. Opodatkowaniu poddawane są bowiem określone przez prawo podmioty – osoby fizyczne, osoby prawne lub inne podmioty, z którymi związana jest sytuacja faktyczna lub prawna rodząca – zgodnie z prawem – obowiązek podatkowy. Pierwszą informację o przedmiocie podatku zawiera z reguły ustawa podatkowa w swej nazwie, chociaż w wielu przypadkach informacja tego rodzaju może być daleka od precyzji (np. ustawa o podatkach i opłatach lokalnych, ustawa o podatku rolnym). Ma to jednak pewne znaczenie, zważywszy, że najczęściej dana ustawa podatkowa po określeniu podmiotów, które jej podlegają, precyzuje swój zakres przedmiotowy, który może być niejako sygnalizowany w samej jej nazwie. Stwierdzenie to można w pełni odnieść do obu rozpatrywanych ustaw o podatku dochodowym.

608 Przepisy tych ustaw nie mają zastosowania do sytuacji faktycznych i prawnych związanych z uzyskiwaniem przychodów ściśle określonych w ich przepisach (art. 2 PDOFizU i art. 2 PDOPrU). Dotyczy to w szczególności stanów faktycznych, których wystąpienie u podmiotów objętych tymi ustawami rodzi obowiązek określony w innych ustawach – o podatku rolnym, o podatku leśnym, od spadków i darowizn czy też o podatku tonażowym. Nie można jednak przyjąć, że regulacja prawna zakresu przedmiotowego ustaw o podatku dochodowym poprzez wymienione wyłączenia zawęża zakres przedmiotowy opodatkowania dochodów (przychodów), lecz jedynie, że **ogranicza** zakres ich zastosowanie. Zawężenie natomiast zakresu przedmiotowego podatku dochodowego uregulowane jest w ich przepisach normujących zwolnienia przedmiotowe.

609 Podatkowi dochodowemu nie podlegają ponadto, zgodnie z unormowaniami obu ustaw, przychody wynikające z czynności, które **nie mogą być przedmiotem prawnie skutecznej umowy** (art. 2 ust. 1 pkt 4 PDOFizU i art. 2 ust. 1 pkt 3 PDOPrU). Chodzi oczywiście o czynności niedopuszczalne przez polskie prawo (np. umowa, której przedmiotem jest odzyskanie długu w drodze czynu bezprawnego w stosunku do dłużnika), a nie czynności, które są dokonane bez pełnej zgodności z wymogami, jakie prawo przewiduje dla ich skuteczności. Jeżeli zatem określona czynność w dziedzinie obrotu prawnego nie jest skuteczna na gruncie prawa cywilnego ze względu na to, że dokonano jej niezgodnie z jego wymogami (np. przy sprzedaży nie zachowano wymogu aktu notarialnego), to przychody uzyskane w wyniku tej czynności podlegają podatkowi dochodowemu,

zgodnie z podstawową jego regułą „**treść przed formą**" – rzeczywisty przebieg czynności prawnych ma pierwszeństwo przed ich formalnoprawnymi przejawami.

Zgodnie z treścią art. 2 ust. 6 PDOFizU w przypadku braku przeciwnego dowodu przyjmuje się, że przychody pochodzą z czynności, które mogą być przedmiotem prawnie skutecznej umowy.

II. Zakres przedmiotowy podatku dochodowego od osób fizycznych

1. Uwagi ogólne

Określając przedmiot opodatkowania, normy prawne wskazują, z jakimi **sytuacjami faktycznymi i prawnymi występującymi u danych podmiotów wiąże się obowiązek podatkowy**. Związek pomiędzy podmiotem i przedmiotem opodatkowania jest także wyraźnie dostrzegany przez prawodawcę w rozpatrywanych ustawach, które normują tę problematykę łącznie, w jednym rozdziale (w obu przypadkach w Rozdziale 1 zatytułowanym „Podmiot i przedmiot opodatkowania"). Ustawa normująca opodatkowanie dochodów osób fizycznych zawiera w art. 9 **podstawową** regulację przedmiotu opodatkowania, która jest następnie rozwijana w dalszych przepisach tej ustawy. **610**

Zgodnie z brzmieniem przepisu art. 9, opodatkowaniu podatkiem dochodowym podlegają **wszelkiego** rodzaju dochody, z wyjątkiem dochodów wymienionych w art. 21 – regulującym zwolnienia przedmiotowe oraz dochodów zwolnionych od opodatkowania na podstawie art. 52 i 52a oraz 52c (są to w zasadzie zwolnienia funkcjonujące w okresie przejściowym) oraz dochodów, od których na podstawie przepisów Ordynacji podatkowej zaniechano poboru podatku, co ma w szczególności miejsce w przypadkach uzasadnionych interesem publicznym lub ważnym interesem podatników. Instytucję zaniechania poboru podatków należy rozpatrywać w kontekście szeroko rozumianych ulg i zwolnień, zważywszy, iż w ostatecznym rezultacie wywołuje ona taki sam efekt, co typowa ulga lub zwolnienie z podatku.

Przedmiot opodatkowania określony jest przez ustawodawcę w sposób uproszczony, niejako w jego fizycznej postaci, co zresztą nie należy do rzadkości w polskiej praktyce ustawodawczej. W rzeczywistości bowiem przedmiotem opodatkowania jest nie tyle dochód, co czynności faktyczne i prawne powodujące powstawanie dochodu. Odczytując zatem przepis art. 9 ust. 1 PDOFizU należy wyprowadzić z niego generalną normę, **611**

zgodnie z którą podatkowi temu **podlegają wszelkie czynności faktyczne lub prawne prowadzące do osiągania dochodów przez osoby fizyczne**, z wyjątkiem **wyraźnie zwolnionych z opodatkowania**. Podstawowe znaczenie dla ustalenia zakresu przedmiotowego podatku dochodowego ma więc regulacja zwolnień przedmiotowych, znajdująca się w Rozdziale 3 ustawy „Zwolnienia przedmiotowe" (art. 21). Bliższe określenie przedmiotu opodatkowania wymaga zatem normatywnego ustalenia dochodu.

612 Dochodem, jeżeli przepisy ustawy (art. 24 i 25 oraz art. 30f PDOFizU) nie stanowią inaczej, jest **nadwyżka** sumy przychodów nad kosztami ich uzyskania osiągnięta w roku podatkowym. Ponieważ jednak ustawodawca przy określaniu dochodów posługuje się pojęciem źródła przychodów, określenie normatywne obejmuje swym zakresem nie dochód w ogóle, lecz dochód uzyskiwany ze **źródła przychodów**, który stanowi nadwyżka sumy przychodów z tego źródła nad kosztami ich uzyskania. Jeżeli natomiast podatnik uzyskuje dochody z więcej niż jednego źródła (co nie należy do rzadkości) opodatkowaniu podlega, z zastrzeżeniem przepisów ustawy (art. 25e, 29–30c, 30e–30f oraz 44 ust. 7e i 7f PDOFizU), **suma dochodów** ze wszystkich źródeł przychodów.

Z wymienionych wyłączeń na uwagę zasługuje wyłączenie, o którym mowa w art. 25e. Artykuł ten reguluje szczególny rodzaj opodatkowania, określanego w klasycznej doktrynie, jako opodatkowanie na podstawie tzw. **znamion zewnętrznych**. Zostało ono unormowane w rozdziale 5a „Opodatkowanie przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych" (art. 25b–25g PDOFizU). Zgodnie z regulacją zawartą w tym rozdziale, od przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych, podatek dochodowy wynosi 75% podstawy opodatkowania. W toku postępowania podatkowego lub kontroli celno-skarbowej ciężar dowodu co do tych źródeł spoczywa na podatniku.

Należy przyjąć, że jest to opodatkowanie o charakterze sankcyjnym (niezależne od sankcji karnoskarbowych za uchylanie się od opodatkowania) dotyczące sytuacji, gdy wydatki podatnika znacznie przewyższają przedstawione organom podatkowym źródła jego dochodów. Jeżeli zatem podatnik nie potrafi wyjaśnić, w trakcie postępowania podatkowego lub kontroli celno-skarbowej, źródeł pokrycia swoich znacznych – w stosunku do uzyskiwanych dochodów – wydatków, to zachodzi domniemanie, że część tych dochodów nie była opodatkowana. Można mieć wątpliwości co do tego, czy podatnik powinien być obarczony dwoma rodzajami sankcji w przypadku opodatkowania na podstawie znamion zewnętrznych. Wystarczająca byłaby w tym przypadku sankcja przewidziana w prawie kar-

nym skarbowym. Podatek nie może być łączony z sankcją karną. Jest on bowiem, zgodnie z art. 84 Konstytucji RP, jednym z podstawowych ciężarów i świadczeń publicznych jednostki wobec państwa.

Podatek dochodowy od osób fizycznych jest w swym generalnym założeniu oparty na **teorii przyrostu czystego majątku**, co wyraża się przede wszystkim w tym, że jest to podatek **globalny (syntetyczny)**, obejmujący swym zakresem przedmiotowym wszelkie dochody uzyskiwane w ciągu roku podatkowego, a więc także pochodzące ze źródeł nieregularnych. Jednak, podobnie jak w innych ustawodawstwach, koncepcja ta nie jest w pełni realizowana. Wyraża się to w uzależnieniu wielkości opodatkowania niektórych przychodów od źródła ich uzyskiwania, przy jednoczesnym (co jest z tym związane) wyłączeniu tych dochodów z dochodu ogólnego (globalnego). Odejściem od generalnej koncepcji, na jakiej oparta jest konstrukcja rozpatrywanego podatku, stanowi także wyłączenie z opodatkowania odpłatnego zbycia na podstawie umowy przewłaszczenia w celu zabezpieczenia wierzytelności, sprzedaż niektórych składników majątku oraz odpłatne zbycie w formie wniesienia wkładu niepieniężnego do spółki lub wniesienia majątku do spółdzielni (art. 10 ust. 2 pkt 1–3 PDOFizU), jak również wyłączenie określonych świadczeń socjalnych oraz innych świadczeń określonych w art. 21 PDOFizU.

613 Ustalenie dochodu globalnego jako sumy dochodów pochodzących z poszczególnych źródeł (przypominające – przynajmniej zewnętrznie – analityczny podatek cedularny) ma istotne znaczenie dla opodatkowania osób fizycznych, zważywszy na znaczne zróżnicowanie pochodzenia tych dochodów. Mogą one bowiem pochodzić z szeroko rozumianej działalności gospodarczej czy też kapitału (jak to ma miejsce w przypadku opodatkowania osób prawnych), jak również z pracy albo też innych źródeł. Chociaż więc ustawodawca wymienia osiem rodzajów źródeł przychodów (art. 10 ust. 1 pkt 1–4 oraz 6–8a PDOFizU), jest to wyliczenie **przykładowe**, zważywszy, że prawodawca mówi także o innych źródłach bez bliższego ich określenia (art. 10 ust. 1 pkt 9 PDOFizU) i podaje jedynie te inne źródła przykładowo (art. 20 ust. 1, 1a–1c PDOFizU). Określenie przez prawodawcę źródeł przychodów odgrywa ważną rolę w konstrukcji normatywnej rozpatrywanego podatku, zwłaszcza zaś gdy chodzi o tak istotny element pojęcia dochodu, jakim są koszty uzyskania.

614 Cztery grupy przepisów decydują zatem o normatywnym zakresie przedmiotu opodatkowania – zakresie zjawisk faktycznych i prawnych podlegających opodatkowaniu, ukształtowanym w podatku dochodowym od osób fizycznych. Punkt wyjścia dla ustalenia przedmiotu opodatkowania zawarty jest bez wątpienia w przedstawionym już w art. 9 PDOFizU

określającym **generalnie** przedmiot opodatkowania. Podstawowymi elementami tego pojęcia są **źródła przychodów** oraz **koszty uzyskania przychodów**, rozwinięte normatywnie w Rozdziale 2 ustawy „**Źródła przychodów**" (art. 10–15 oraz 16a–20 PDOFizU). Zakres przedmiotowy opodatkowania kształtowany jest również przez przepisy Rozdziału 3 ustawy „**Zwolnienia przedmiotowe**" (art. 21 PDOFizU).

Wykładnia przepisów prawnych zawartych w tych rozdziałach ustawy pozwala na ustalenie zjawisk faktycznych i prawnych, których wystąpienie u danej osoby fizycznej powoduje, iż wkracza ona w obszary objęte obowiązkiem podatkowym. W przepisach tych należy równocześnie poszukiwać **granic** opodatkowania, zgodnie z zasadą **miarkowania opodatkowania podatkowoprawnym stanem faktycznym** ustaw podatkowych. Podstawową rolę w ukształtowaniu tego stanu odgrywają regulacje prawne podmiotu i przedmiotu opodatkowania wraz z ulgami i zwolnieniami o charakterze podmiotowym i przedmiotowym.

2. Źródła przychodów

615 Normy prawne zawarte w Rozdziale 2 regulującym źródła przychodów należy podzielić na dwie zasadnicze grupy – normy zawarte w przepisach ustalających **rodzaje źródeł przychodów** (art. 10 ust. 1 pkt 1–4 i 6–9 PDOFizU) i normy określające **pojęcie przychodu** (art. 11 PDOFizU) – które mają charakter ogólny, oraz normy szczegółowe określające **poszczególne źródła przychodów**. W art. 10 wyróżnia się osiem rodzajów źródeł przychodów, przy czym nie jest to wyliczenie wyczerpujące, gdyż w pkt 9 tego artykułu za źródła przychodów uznaje się również „inne źródła", a więc takie, których prawodawca nie wymienił z nazwy w poprzednich punktach analizowanego artykułu.

616 Źródłami przychodów, zgodnie z art. 10 PDOFizU, są:

1) stosunek służbowy i stosunek pracy;
2) działalność wykonywana osobiście;
3) pozarolnicza działalność gospodarcza;
4) działy specjalne produkcji rolnej;
5) najem, podnajem, dzierżawa, poddzierżawa oraz inne umowy o podobnym charakterze;
6) kapitały pieniężne i prawa majątkowe;
7) odpłatne zbycie;
8) działalność prowadzona przez zagraniczną spółkę kontrolowaną.

617 Wymienione rodzaje źródeł przychodów zakreślają jedynie w sposób bardzo ogólny zakres przedmiotu opodatkowania i są mało przydatne

w procesie interpretacji prawa, jeżeli ich wykładnia **językowa** nie zostanie połączona z wykładnią **systemową** przepisów Rozdziału 2, określających poszczególne przychody zaliczane do danego rodzaju źródła ich uzyskania. Istotne jest także, iż poprzez sprecyzowanie przychodów zaliczanych do poszczególnych źródeł ustawodawca wytycza granicę pomiędzy tymi źródłami.

Rozpatrując poszczególne źródła przychodów należy zwrócić uwagę na różny ich zakres przedmiotowy. Ustawodawca wymienia bowiem pewne źródła przychodów mające stosunkowo jednorodny charakter (np. kapitały pieniężne i prawa majątkowe, odpłatne zbycie), jak i źródła o bardzo szerokim zakresie przedmiotowym, jakim jest pozarolnicza działalność gospodarcza. Dla właściwej interpretacji przepisów regulujących źródła przychodów niezbędne jest zatem dokonywanie ich interpretacji nie tylko w kontekście językowym (wykładnia językowa), lecz także w kontekście systemowym (wykładnia systemowa). Należy zatem w pełni podzielić stanowisko zaprezentowane w wyr. NSA z 15.5.2012 r. (II FSK 2070/10, POP 2013, z. 1, s. 67), że źródło przychodów, jakim jest pozarolnicza działalność gospodarcza, jakkolwiek wyodrębnione w art. 10 ust. 1 PDOFizU, może zawierać w swym zakresie przedmiotowym inne źródła przychodów stanowiące z nią integralną całość, co oznacza, że powinny być one zaliczone do działalności gospodarczej, gdyż sztuczne i nielogiczne jest rozbijanie zbioru przychodów związanych z tą działalnością pomiędzy różne źródła przychodów wymienione w art. 10 analizowanej ustawy. Nie budzi również zastrzeżeń wyr. NSA z 13.6.2013 r. (II FSK 1987/11), zgodnie z którym, tylko faktyczne wykorzystywanie budynku mieszkalnego (lokalu w takim budynku) na potrzeby gospodarcze daje podstawy do zakwalifikowania tej czynności do źródła przychodów określonego w art. 10 ust. 1 pkt 8 i ust. 3, tj. do odpłatnego zbycia nieruchomości wykorzystywanych na potrzeby związane z działalnością gospodarczą (POP 2013, z. 4, s. 368). Sąd słusznie kwalifikuje określone zdarzenie jako objęte zakresem przedmiotowym opodatkowania, koncentrując się na rzeczywistości gospodarczej, a nie na potencjalnym wykorzystywaniu budynku do celów gospodarczych.

618 Podstawowe znaczenie dla ustalenia zakresu przedmiotowego podatku dochodowego od osób fizycznych ma, czy przepisy określające poszczególne źródła przychodów zawarte w art. 12–20 PDOFizU ujmują w sposób wyczerpujący (pełny) te źródła, czy też jest to jedynie wyliczenie przykładowe. Wykładnia językowa tych przepisów jest znacznie utrudniona, ze względu na to, że w poszczególnych przepisach ustawodawca używa różnych sformułowań. W jednych bowiem określenie sytuacji faktycznych i prawnych rodzących obowiązek podatkowy ma jedynie charakter przy-

kładowy, zważywszy na to, że używa się określenia „**w szczególności**" (art. 12, 18, 20 PDOFizU), w innych natomiast brak tego rodzaju sformułowania (art. 13, 14, 15, 17, 19 PDOFizU) pozwala sądzić, że ustawodawca wymienił **enumeratywnie** przychody zaliczane do jednego z ośmiu ich rodzajów określonych w art. 10 PDOFizU.

Takie stanowisko zdaje się także prezentować orzecznictwo przyjmując, że przychody z kapitałów pieniężnych wymienione w art. 17 PDOFizU mają charakter kompletny, co powoduje, że nie można rozszerzać obowiązku podatkowego poza te ich rodzaje, które są określone w rozpatrywanym przepisie (wyr. NSA: z 7.12.1994 r., III SA 518/94, niepubl. oraz z 5.12.1994 r., III SA 378/94, niepubl.).

619 Powstaje pytanie, czy przypadki przykładowego wyliczania przychodów z poszczególnych źródeł nie powodują niebezpieczeństwa dla ochrony interesów podatnika, zwłaszcza zaś nie dają zbyt dużej swobody organom podatkowym w procesie interpretacji prawa. Dotyczy to zwłaszcza „innych źródeł" przychodów (art. 10 ust. 1 pkt 9 PDOFizU) bliżej określonych w art. 20 PDOFizU. Prawodawca uznaje za tego rodzaju źródła przychodów „w szczególności" zasiłki pieniężne z ubezpieczenia społecznego, alimenty, stypendia, dotacje (subwencje), dopłaty, nagrody i inne nieodpłatne świadczenia nienależące do przychodów określonych w art. 12–14 i 17 PDOFizU. Wymieniono tu dość różnorodne źródła przychodów, co nie pozwala na ustalenie **jednolitych** przesłanek, jakimi kierował się ustawodawca, określając źródła przychodów. W takim jednak przypadku należy szukać tych przesłanek w wyliczonych przez normodawcę konkretnych źródłach przychodów. Tego rodzaju rozwiązanie wynika z jednej z podstawowych zasad prawa podatkowego, jaką jest miarkowanie opodatkowania podatkowoprawnym stanem faktycznym. Nakazuje ona konieczność precyzyjnego tworzenia przepisów prawa podatkowego, w sposób zbliżony do tworzenia przepisów prawa karnego. Skoro przepisy te mają różny stopień ścisłości, to należy poszukiwać takiego sposobu wykładni językowej, który pozwala na ustalenie **możliwego sensu słów** zawartych w tych przepisach. Takiego sensu przy użyciu przez prawodawcę zwrotu „inne źródła" należy szukać w wymienionych przykładowo przez ustawodawcę konkretnych źródłach przychodów, wychodząc z założenia, że u podstaw ich wyliczenia leżały określone przesłanki. Nakazuje to poszukiwania tych „innych źródeł" w oparciu o możliwe do ustalenia przesłanki wynikające z wyliczenia określonych w przepisach przykładowych źródeł.

Przedstawiony sposób interpretacji należy oczywiście stosować również do innych przepisów rozdziału 2 w sytuacji, gdy tylko przykładowo zostały w nich wymienione konkretne źródła przychodów. Tego rodza-

ju interpretacja wynika w pierwszym rzędzie z podstawowych cech prawa podatkowego jako prawa ingerencyjnego, nakładającego na określone podmioty obowiązek jednostronnego świadczenia pieniężnego w sytuacji określonej przez ustawę. Skoro ustawodawca, wbrew podstawowym zasadom prawa podatkowego, oznacza stronę przedmiotową podatkowoprawnego stanu faktycznego w sposób mało precyzyjny, należy przyjąć takie kierunki wykładni prawa, które będą mogły tego rodzaju błędy legislacyjne przynajmniej częściowo złagodzić.

620 Normą o charakterze ogólnym znajdującą się w rozdziale 2 jest, jak już wspomniano, norma wyprowadzona z art. 11 PDOFizU, który określa samo pojęcie przychodu. Przyjmuje się w tym przepisie generalną zasadę, według której przychodami (z zastrzeżeniem art. 14–15, 17 ust. 1 pkt 6, 9 i 10, art. 19 i 25b oraz 30f PDOFizU) są otrzymane lub postawione do dyspozycji podatnika w roku kalendarzowym pieniądze i wartości pieniężne oraz wartości otrzymanych świadczeń w naturze i innych nieodpłatnych świadczeń. Ustawodawca przyjął tu więc **zasadę „kasy"**, co oznacza, że przychodem podlegającym opodatkowaniu może być jedynie przychód otrzymany przez podatnika (postawiony do jego dyspozycji). Przeciwieństwem tej zasady jest **zasada „memoriału"**, zgodnie z którą opodatkowaniu podlegają kwoty należne, choćby nie zostały faktycznie otrzymane. Stosuje się ją jako regułę przy opodatkowaniu działalności gospodarczej, i ma ona również częściowe zastosowanie w rozpatrywanej konstrukcji podatku dochodowego (art. 14 ust. 1 PDOFizU). Także pozostałe przypadki odejścia od zasady „kasy", jakie przewiduje art. 11 PDOFizU, są uzasadnione specyficzną formą źródeł przychodów uregulowanych w przepisach rozdziału 2 „Źródła przychodów".

3. Zwolnienia przedmiotowe

621 Zakres przedmiotowy podatku dochodowego od osób fizycznych kształtowany jest głównie przez **zwolnienia przedmiotowe**. Oznaczają one, że zdarzenia faktyczne i prawne, które zgodnie z przedstawionymi przepisami rozdziału 2 PDOFizU rodzą obowiązek podatkowy, pozbawione są tego skutku prawnego na mocy określonych przepisów ustawy (albo przepisów innych aktów prawnych). Jest to trzeci element – obok regulacji art. 9 oraz przepisów rozdziału 2 – który w sposób ostateczny zakreśla zewnętrzną granicę zakresu przedmiotowego podatkowoprawnego stanu faktycznego. Wewnątrz tej granicy zakres przedmiotowy oznaczony jest przez normy prawne regulujące koszty uzyskania przychodu jako, wspomniany już wcześniej, czwarty element kształtujący przedmiot opodatkowania.

622 **Zwolnienia przedmiotowe** uregulowane są w rozdziale 3 PDOFizU „Zwolnienia przedmiotowe". Rozdział ten sprowadza się do art. 21, w którym enumeratywnie wyliczone są przypadki, kiedy to określone przychody – pomimo że mieszczą się w granicach zakreślonych przez przepisy rozdziału 2 – zwolnione są z opodatkowania. Przepisy te mają charakter **przepisów szczególnych** w stosunku do zawartych w rozdziale 2, a także przepisu art. 9.

Ustawodawca szczegółowo wylicza przypadki (w sumie jest ich około 170), kiedy to określone przychody (dochody) wolne są od podatku. Podobnie jak w innych przepisach określających przedmiot podatku, także i w art. 21 PDOFizU ujmowany on jest w sposób niejako fizyczny (np. renta, odszkodowanie, dieta itp.), podczas gdy w rzeczywistości zwolnieniem objęte są czynności faktyczne lub prawne podmiotów objętych opodatkowaniem. Nie zawsze też zwolnienia te mają charakter przedmiotowy w pełnym tego słowa znaczeniu, a więc formułowane są ze względu na przedmiot opodatkowania. W niektórych bowiem przypadkach przesłankami decydującymi o zwolnieniu są elementy podmiotowe (np. dodatek energetyczny dla kombatantów, pomoc pieniężna dla rodzin zastępczych czy też świadczenia rzeczowe otrzymywane przez emerytów i rencistów od zakładu pracy). Wydaje się, że te na pozór mało znaczące różnice w stanach faktycznych dających prawo do zwolnienia podatkowego mogą okazać się istotne w procesie interpretacji prawa, gdy zachodzi potrzeba zwrócenia uwagi nie tylko na rzeczowe elementy normy prawnej, lecz niekiedy także na elementy osobowe.

623 Analiza przepisów zawartych w art. 21 PDOFizU nie daje jednoznacznej odpowiedzi na pytanie, jakimi przesłankami kierował się prawodawca, dokonując określonych zwolnień przedmiotowych. Trudno się zatem doszukać jakiejś myśli przewodniej leżącej u podstaw wprowadzenia tych zwolnień. Można je co najwyżej, dla celów porządkowych, a także dla całościowego spojrzenia, ująć w pewne grupy zawierające podobne do siebie rodzaje zwolnień. Wydaje się, że najbardziej odpowiednim kryterium klasyfikacji mogą być **źródła dochodów i przychodów**, a więc to, skąd płyną zwolnione od podatku przychody i dochody. Przy przyjęciu takiego kryterium można wyróżnić następujące rodzaje zwolnień przedmiotowych zawartych w art. 21:

1) przychody o charakterze świadczeń socjalnych (np. renty inwalidzkie, zasiłki rodzinne i pielęgnacyjne, pomoc pieniężna dla rodzin zastępczych, dodatki pieniężne dla emerytów, rencistów i osób pobierających świadczenia przedemerytalne albo zasiłek przedemerytalny, stypendia dla uczniów i studentów, stypendia doktoranckie, kwoty finansowego

wsparcia i zwrotu wydatków związane z niektórymi świadczeniami publicznymi;

2) przychody z odszkodowań, zadośćuczynień i ubezpieczeń (np. odszkodowania otrzymane na podstawie przepisów prawa administracyjnego i cywilnego, odszkodowania wynikające z zawartych umów lub ugód innych niż ugody sądowe, kwoty otrzymane z tytułu ubezpieczeń majątkowych i osobowych);
3) przychody ze świadczeń zakładów pracy związanych z wykonywaniem pracy oraz wynikające z przepisów bezpieczeństwa i higieny pracy (np. wartość ubioru służbowego, posiłków regeneracyjno-wzmacniających, dodatek za rozłąkę);
4) przychody z diet (np. diety i inne należności za czas podróży służbowej, diety osób wykonujących czynności związane z pełnieniem obowiązków służbowych i społecznych);
5) przychody z określonych rodzajów sprzedaży (np. przychody uzyskane z tytułu sprzedaży prawa wieczystego użytkowania, sprzedaż nieruchomości wchodzących w skład gospodarstwa rolnego, sprzedaż budynków, lokali mieszkalnych);
6) inne rodzaje przychodów i dochodów (np. dochody osób podlegających nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu ze źródeł przychodów znajdujących się poza terytorium Polski, dochody z działalności gospodarczej osób zatrudniających osoby niepełnosprawne, dochody z prowadzenia szkół, dochody z wynajmu pokojów gościnnych, dodatki dewizowe wypłacane marynarzom i rybakom, przychody otrzymane z tytułu dopłat wniesionych do spółki, niektóre rodzaje nagród).

624 Przedstawione rodzaje zwolnień przedmiotowych wskazują, że prawodawca nie kierował się jednolitym kryterium dla ustalenia przychodów lub dochodów zwolnionych z opodatkowania, co z pewnością nie ułatwia interpretacji tych przepisów. Każde z tych zwolnień powinno być zatem interpretowane **oddzielnie**, w oparciu w pierwszym rzędzie o zasady wykładni **językowej**. Natomiast wykładnia systemowa lub celowościowa nie odgrywa tu większej roli.

625 Należy przyjąć na podstawie wykładni przepisu art. 9 PDOFizU oraz przepisów rozdziału 2, że regułą jest opodatkowanie wszelkich przychodów (dochodów) uzyskiwanych w roku podatkowym przez osoby fizyczne, natomiast art. 21 PDOFizU zawiera jedynie wyjątki, których **nie można rozszerzać**, tak gdy chodzi o dyrektywy wykładni celowościowej, jak i systemowej. Za tego rodzaju interpretacją przemawiają także ogólne reguły wykładni i stosowania prawa.

Zgodnie z zasadą sprawiedliwości opodatkowania, wszystkie podmioty znajdujące się w takiej samej sytuacji faktycznej i prawnej powinny być tak samo traktowane przez prawo podatkowe. Wyjątki od **powszechności** opodatkowania (jako wyrazu sprawiedliwości) powinny być ściśle określone przez prawo. Nie można zatem przypadków podobnych do tych, jakie są określone w przepisach art. 21 PDOFizU, uznawać za dające również prawo do zwolnienia podatkowego. Ulgi lub zwolnienia jednego podmiotu prowadzą często do wzrostu opodatkowania innych podmiotów. Dlatego też, tak jak podatnik nie powinien być opodatkowany poza granicami podatkowoprawnego stanu faktycznego, tak też nie może on oczekiwać innych przywilejów podatkowych niż te, jakie można ustalić na podstawie norm prawnych regulujących ulgi i zwolnienia. Należy się zatem w pełni zgodzić z linią orzecznictwa NSA, który przyjmuje, że przepis przewidujący zwolnienie podatkowe musi być interpretowany w sposób ścisły (wyr. z 28.7.1994 r., SA/Kr 768/94), a charakter świadczenia oraz źródło jego uzyskania powinny w pełni odpowiadać kryteriom ustawowym dającym prawo do zwolnienia (wyr. z 23.4.1993 r., SA/Wr 59/93, niepubl.).

4. Koszty uzyskania przychodu

626 **Koszty uzyskania przychodu** kształtują zakres przedmiotu opodatkowania w podatku dochodowym w ramach zjawisk faktycznych i prawnych poddanych temu opodatkowaniu. Dochodem bowiem z określonego źródła przychodów, poza szczególnymi przypadkami określonymi w art. 24 i 25 PDOFizU, jest nadwyżka sumy przychodów z tego źródła nad kosztami ich uzyskania osiągnięta w roku podatkowym (art. 9 ust. 2 PDOFizU). Jeżeli koszty uzyskania przekraczają sumę przychodów, różnica jest stratą ze źródła przychodu. Można zatem przedmiot opodatkowania rozpatrywać w dwóch niejako płaszczyznach – **zewnętrznej** i **wewnętrznej**.

627 W pierwszym przypadku o zakresie opodatkowania decydują normy prawne zawarte w przepisach regulujących źródła przychodów oraz zwolnienia przedmiotowe. Interpretacja tych przepisów pozwala na ustalenie, jakie zjawiska faktyczne i prawne poddane są opodatkowaniu. W ramach tak zakreślonego podatkowoprawnego stanu faktycznego należy zbadać jego wewnętrzną strukturę, ustalając znaczenie poszczególnych elementów tego stanu dla określenia dochodu podlegającego opodatkowaniu. Podstawowym z nich są koszty uzyskania, które w ostatecznym efekcie kształtują wysokość dochodu podlegającego opodatkowaniu.

Koszty uzyskania to określone zjawiska faktyczne i prawne decydujące, czy i w jakim stopniu przychód podatnika zostanie poddany opodat-

kowaniu. Dochód bowiem, jak wiadomo, nawet w rozumieniu potocznym (ukształtowanym w znacznej mierze przez jego rozumienie ekonomiczne), stanowi różnicę pomiędzy przychodem a kosztami uzyskania. W konstrukcji podatku dochodowego jest to jednak **dochód „prawny"**, nawet jeżeli jego pojęcie tworzone jest zgodnie z zasadami ekonomicznymi. O tym, jakie zjawiska zostaną uznane za koszty uzyskania przychodów, decyduje bowiem w ostatecznym rezultacie prawodawca.

628 **Koszty uzyskania przychodu** przesądzają także o tym, czy określone zjawiska faktyczne lub prawne powodują powstanie zobowiązania podatkowego z tytułu podatku dochodowego w danym roku podatkowym, czy też tego rodzaju zobowiązania nie można ustalić ze względu na to, że podatnik, odliczając od przychodu koszty uzyskania, wykazał stratę. W praktyce opodatkowania niejednokrotnie dochodzi do sporów pomiędzy podatnikami a organami podatkowymi co do tego, czy dane rodzaje wydatków mogą być uznane w świetle obowiązującego prawa za koszty uzyskania przychodu, czy też takimi kosztami nie są, co w ostateczności albo powoduje powstanie zobowiązania podatkowego (także wpływa na jego wysokość), albo też rodzi stratę. W tym ostatnim przypadku ma to istotne znaczenie dla opodatkowania określonego podmiotu nie tylko w roku podatkowym, lecz także w latach następnych. Zgodnie bowiem z przepisem, art. 9 ust. 3 PDOFizU, stratę ze źródła przychodów poniesioną w roku podatkowym (z wyjątkiem strat powstałych przy odpłatnym zbyciu rzeczy i praw majątkowych oraz strat ze źródeł przychodów wolnych od podatku dochodowego) pokrywa się w najbliższych kolejno po sobie następujących pięciu latach podatkowych, z tym że wysokość obniżenia w którymkolwiek z tych lat nie może przekroczyć 50% kwoty straty.

629 Możliwości rekompensowania strat podatnika z jego dochodów w określonym czasie mają istotny wpływ na wysokość obciążającego go podatku. Ważne jest zwłaszcza, czy podatnik może w danym roku podatkowym rekompensować straty poniesione w określonych źródłach dochodami uzyskanymi z innych źródeł przychodów, czy też przepisy prawne nie przewidują tego rodzaju możliwości.

Koncepcja podatku dochodowego od osób fizycznych opiera się w swych generalnych założeniach na opodatkowaniu dochodu globalnego (dochód syntetyczny), czego konsekwencją powinna być możliwość łączenia w danym roku podatkowym strat ze źródeł przychodów z dochodami z innych źródeł, osiągniętymi w tym samym roku. Tak też było do 1994 r. Obecnie jednak obowiązuje przedstawione już rozwiązanie, że przedmiotem opodatkowania w danym roku jest **suma dochodów ze wszystkich źródeł**, co oznacza brak możliwości zmniejszania tych dochodów przez

odliczenie od nich strat ze źródeł, w których koszty uzyskania są wyższe od przychodów. Jest to wyraźne odchylenie od generalnych założeń opodatkowania dochodu globalnego, znacznie mniej korzystne dla podatnika od rozwiązania poprzedniego. Ewentualne straty może on bowiem rekompensować dopiero dochodami z lat następnych i to uzyskanymi z tego samego źródła, co poniesione straty. W tej sytuacji powstała dość dziwna konstrukcja podatku dochodowego, gdyż w praktyce dochody z poszczególnych źródeł łączone są dla celów opodatkowania w dochód globalny (ogólny), głównie w celu ustalenia stawki podatkowej. Stawka ta bowiem, jako stawka progresywna, zależna jest od wysokości podstawy opodatkowania, którą stanowi właśnie dochód ogólny.

630 Przedstawione przepisy dają podatnikowi możliwości pokrywania strat w pięciu kolejno następujących po sobie latach. Sposób pokrycia tej straty pozostawiony jest **uznaniu podatnika**, a wprowadzanie jakichkolwiek ograniczeń poza wyraźnie wynikającymi z wykładni językowej art. 9 ust. 3 PDOFizU jest sprzeczne z zasadą dokonywania wykładni prawa w granicach możliwego sensu słów ustawy. Wychodzeniem poza granice wykładni językowej jest zatem dopuszczanie możliwości rekompensowania strat podatnika dopiero przy wymiarze podatku za cały rok, albo też przyjęcie stanowiska, że straty te należy odliczać z dochodu osiągniętego za każdy miesiąc roku podatkowego w wysokości 1/12 strat z lat ubiegłych.

631 **Regulacja prawna kosztów** uzyskania przychodów stanowi jeden z najbardziej skomplikowanych elementów konstrukcyjnych podatku dochodowego. W podatku dochodowym bowiem podstawowe znaczenie ma nie tyle ekonomiczny lub rachunkowy koszt osiągnięcia przychodu, lecz koszt „**prawny**" – taki jaki został uznany przez ustawodawcę za możliwy do odliczenia od osiągniętego w danym roku przychodu. Normatywne określenie tych kosztów jest szczególnie trudne wówczas, gdy – jak ma to miejsce w przypadku podatku dochodowego od osób fizycznych – opodatkowaniu podlegają przychody uzyskiwane z różnorodnych źródeł. Nie zawsze bowiem można ustalić rzeczywiste koszty uzyskania albo też ich ustalenie mogłoby pociągnąć za sobą znaczne nakłady (koszty). Powoduje to, że prawodawca musi wielokrotnie uciekać się do schematyzacji i standaryzacji kosztów uzyskania, a także określać je w sposób zryczałtowany. Z drugiej strony, nawet wówczas, gdy źródłem uzyskiwania przychodów jest działalność gospodarcza, a podmiot gospodarczy prowadzi ewidencję księgową swej działalności, „koszty prawne" nie zawsze odpowiadają kosztom ekonomicznym.

632 Różnorodność sytuacji faktycznych i prawnych związanych z kosztami uzyskania przychodów powoduje znaczną komplikację prawną ich regulacji i często nie pozwala na przyjęcie tak pojemnej generalnej zasady praw-

nej, która, z jednej strony, odpowiadałaby ekonomicznej istocie kosztów, zaś z drugiej strony, była właściwa z punktu widzenia celów opodatkowania. Dlatego też często, obok **normy podstawowej** regulującej koszty uzyskania, prawodawca posługuje się normą (normami), w której w sposób enumeratywny wylicza przypadki, kiedy dane rodzaje kosztów nie są uznawane na gruncie ustawy za koszty uzyskania przychodów. Takie rozwiązanie prawne znajduje się również w rozpatrywanej ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych.

633 W art. 22 ust. 1 PDOFizU przyjęto zasadę, zgodnie z którą kosztami uzyskania przychodów są **koszty** poniesione w celu **osiągnięcia** przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów, z wyjątkiem kosztów wymienionych w art. 23. Zasada ta opiera się na ekonomicznym pojęciu kosztów. Ustawodawca nie różnicuje tu bowiem kosztów na takie, które w jego ocenie są kosztami niezbędnymi (koniecznymi) dla osiągnięcia przychodu, czy też pożytecznymi (np. kosztami reklamy), czy wreszcie zbędnymi, lecz przyjmuje tylko jeden warunek – koszty muszą być poniesione **w celu osiągnięcia przychodów**.

634 Pierwszym zatem warunkiem uznania poniesionych przez podatnika kosztów za koszty uzyskania przychodu jest wykazanie ich **związku** z tym przychodem, a więc tego, że ich celem było osiągnięcie przychodu. Jednak w innych przepisach tego artykułu wymieniona zasada doznaje pewnych ograniczeń. Prawodawca ustala bowiem zryczałtowane wielkości kosztów w stosunku do określonych źródeł przychodów (np. stosunek służbowy i stosunek pracy, wykonywanie usług na podstawie umowy zlecenia lub umowy o dzieło, prawa autorskie), przyjmując jednak co do niektórych z nich możliwość odejścia od kosztów zryczałtowanych, jeżeli podatnik udowodni, że koszty rzeczywiste były wyższe od kosztów zryczałtowanych (np. koszty związane z opłatą licencyjną, z prawami autorskimi). Wreszcie uzupełnieniem zasady wyrażonej w art. 22 ust. 1 PDOFizU jest reguła (wyjątki od niej zostały określone w art. 22 ust. 5 i 6 PDOFizU), że koszty uzyskania **są potrącalne tylko w tym roku podatkowym, w którym zostały poniesione z zastrzeżeniem przypadków określonych w ust. 5, 6 i 10 tego artykułu** (art. 22 ust. 4 PDOFizU). Jednak w przypadku prowadzenia ksiąg rachunkowych albo ksiąg podatkowych koszty uzyskania przychodów bezpośrednio związane z przychodami, poniesione w latach poprzedzających rok podatkowy oraz w roku podatkowym, potrącalne są w tym roku podatkowym, w którym osiągnięte zostały odpowiadające im przychody (poza wyjątkami określonymi w art. 22 ust. 5a i 5b PDOFizU), zaś koszty zaniechanych inwestycji są potrącalne w dacie zbycia inwestycji lub ich likwidacji (art. 22 ust. 5e PDOFizU).

635 Wymienione rozwiązania zawarte w art. 22 PDOFizU należy jednak rozpatrywać, zgodnie z zasadami wykładni systemowej, łącznie z przepisami art. 23 PDOFizU, które w sposób enumeratywny wyliczają, jakiego rodzaju wydatków, pomimo że są one poniesione w celu osiągnięcia przychodów, prawodawca nie uważa za koszty uzyskania przychodów. Oznacza to istotną korektę przedmiotu opodatkowania w stosunku do zasady wyrażonej w art. 22 ust. 1 PDOFizU. Uznaje się tam bowiem, że określone zdarzenia faktyczne lub prawne powodujące powstawanie kosztów, a mające związek z osiąganymi przychodami, nie stanowią kosztów uzyskania przychodu.

636 Koszty uzyskania przychodu w podatku dochodowym od osób fizycznych należy rozpatrywać **w dwóch płaszczyznach**. W pierwszej będą to koszty związane ze źródłami przychodów typowymi dla osób fizycznych uzyskujących tzw. **dochody niefundowane** – dochody z pracy, rent i emerytur oraz innych rodzajów działalności właściwej dla osób fizycznych (działalność artystyczna, naukowa, publicystyczna itp.). Podatnicy uzyskujący przychody z tego rodzaju źródeł nie prowadzą ewidencji księgowej dotyczącej tych źródeł, a ich koszty uzyskania albo są niewielkie w stosunku do przychodów, albo też trudno je ustalić w sposób precyzyjny (np. przy umowach zlecenia). Prawodawca określa je więc normatywnie w sposób **zryczałtowany**, dopuszczając możliwość uwzględnienia kosztów rzeczywistych, co jednak w praktyce należy do rzadkości. Osoby fizyczne (lub spółki osobowe) uzyskują również przychody z szeroko rozumianej działalności gospodarczej – tzw. **dochody fundowane** – do której odnoszą się inne reguły ustalania kosztów uzyskania przychodów.

Do obu rodzajów źródeł przychodów odnosi się przedstawiona już zasada zawarta w art. 22 ust. 1 PDOFizU, a także dalsze normy zawarte w tym artykule dotyczące kosztów uzyskania ze źródeł typowych dla osób fizycznych (art. 22 ust. 2, 9, 10, 11 PDOFizU). Natomiast regulacja zawarta w art. 23 PDOFizU, gdzie określa się, jakiego rodzaju nakładów (wydatków) nie uważa się za koszty uzyskania, odnosi się w zasadzie do **działalności gospodarczej**, a więc charakterystycznej dla opodatkowania osób prawnych. Wystarczy w tym względzie porównać przepisy art. 23 PDOFizU z przepisami art. 16 PDOPrU, które, poza pewnymi wyjątkami, są w zasadzie identyczne. Przepisy obu tych artykułów są niejednokrotnie bardzo szczegółowe, a nawet wręcz drobiazgowe, co jednak często nie wyklucza kontrowersji w praktyce ich stosowania. Widoczne jest to wyraźnie w orzecznictwie podatkowym, gdzie większość wyroków wojewódzkich sądów administracyjnych i Naczelnego Sądu Administracyjnego w sprawach kosztów uzyskania przychodów w podatku dochodowym od osób fi-

zycznych dotyczy właśnie kosztów związanych z działalnością gospodarczą. Kontrowersje te są poniekąd zrozumiałe, zważywszy różnorodność sytuacji faktycznych i prawnych związanych z procesami gospodarczymi.

Pomijając pewne niedoskonałości w systemie regulacji kosztów, trudno **637**
sobie wyobrazić innego rodzaju technikę prawną niż ta, jaka została zastosowana w rozpatrywanej ustawie (podobnie jak w prawie podatkowym innych państw) – przyjęcie generalnej zasady oraz szczegółowo określonych wyjątków od tej zasady (ustawa wymienia ich około 80). Z punktu widzenia interpretacji prawa istotne jest natomiast, aby wykładnia językowa była zgodna z **możliwym sensem słów**, za pomocą których ustawodawca ustalił w art. 23 PDOFizU wyjątki od zasady zawartej w art. 22 PDOFizU. Ważną rolę powinna tu również odgrywać wykładnia systemowa, gdyż działalność gospodarcza regulowana jest przez normy należące do wielu gałęzi, zwłaszcza zaś normy prawa cywilnego i handlowego (normy prawa prywatnego). Nawet jednak najlepiej przeprowadzona wykładnia prawa nie jest w stanie usunąć wszystkich kontrowersji i wątpliwości, jakie powstają przy stosowaniu omawianych przepisów. Ważne jest zatem, aby praktyka stosowania prawa, zwłaszcza zaś orzecznictwo sądowe, wypracowały pewne sposoby rozwiązywania najczęściej występujących i najbardziej typowych sytuacji rodzących spory pomiędzy podatnikami i innymi podmiotami uczestniczącymi w administracyjnym i sądowym stosowaniu prawa – organami podatkowymi i sądami administracyjnymi. Ponieważ działalność gospodarcza jest stanem faktycznym typowym dla opodatkowania dochodów osób prawnych, problemy te zostaną bliżej przedstawione przy rozpatrywaniu kosztów uzyskania w tym właśnie podatku.

5. Dochody o charakterze szczególnym

Do zagadnień szeroko rozumianego przedmiotu opodatkowania w po- **638**
datku dochodowym od osób fizycznych należy zaliczyć unormowania zawarte w rozdziale 5 ustawy „Szczególne zasady ustalania dochodu" (art. 24–24e oraz 25 i 25a). Przepisy te stanowią bowiem pewną modyfikację generalnej reguły określającej pojęcie dochodu, zawartej w art. 9 ust. 2, według której dochodem ze źródła przychodów jest nadwyżka sumy przychodów z tego źródła nad kosztami ich uzyskania osiągnięta w roku podatkowym. Wydaje się zatem, że wskazane przepisy, jako regulujące wyjątek od zasady zawartej w art. 9 ust. 2 PDOFizU, powinny być zamieszczone w rozdziale 1 ustawy „Podmiot i przedmiot opodatkowania", bezpośrednio po art. 9. Wyodrębnienie ich w odrębny rozdział sugeruje, że jest to nowe zagadnienie niezwiązane z przedmiotem opodatkowania,

a niezbyt fortunna nazwa rozdziału sprawia wrażenie, że zawarte w nim przepisy mają charakter proceduralny i dotyczą zasad ustalania dochodu, podczas gdy w gruncie rzeczy są to przepisy zarówno materialnoprawne, regulujące pojęcie dochodu w sposób odmienny od reguły art. 9 PDOFizU, jak i w pewnym zakresie przepisy proceduralne.

639 **Do norm proceduralnych** należy zaliczyć w pierwszym rzędzie przepis art. 24 ust. 1 PDOFizU, według którego, u podatników, którzy prowadzą księgi rachunkowe, za dochód z działalności gospodarczej uważa się dochód wykazany na podstawie prawidłowo prowadzonych ksiąg, zmniejszony o dochody wolne od podatku i zwiększony o wydatki niestanowiące kosztów uzyskania przychodów, zaliczone uprzednio w ciężar kosztów uzyskania przychodu. Jest to przede wszystkim norma określająca szczególny charakter dowodowy ksiąg rachunkowych. Więcej elementów materialnoprawnych mają przepisy określające zasady ustalania dochodów z działalności gospodarczej podatników, którzy ewidencjonują tę działalność w księdze przychodów i rozchodów (art. 24 ust. 2 PDOFizU).

640 Niejednorodny charakter mają także normy regulujące dochody z działów specjalnych produkcji rolnej (art. 24 ust. 4 PDOFizU), gdzie obok określenia dochodów z tego rodzaju działalności, która w zasadzie bazuje na generalnych regułach ustalania dochodów (dochodem jest różnica pomiędzy przychodem a poniesionymi kosztami, skorygowana jednak o zwiększenie lub ubytek stada zwierząt), zawarta jest również norma proceduralna. Dotyczy ona szacunkowego ustalania dochodu. W przypadku, gdy podatnik nie prowadzi ksiąg, o których mowa w art. 15 PDOFizU, dochód szacunkowy ustala się przy zastosowaniu norm szacunkowych określonych w załączniku Nr 2 do analizowanej ustawy. Szczegółowe zasady szacunkowego ustalania dochodu zawarte są ponadto w art. 24 ust. 4a–4e PDOFizU.

641 Przepisy art. 24 PDOFizU określające dochody z udziału w zyskach osób prawnych (art. 24 ust. 5 PDOFizU) oraz dochody z odpłatnego zbycia rzeczy określonych w art. 10 ust. 1 pkt 8 lit. d PDOFizU („inne rzeczy") są typowymi przepisami materialnoprawnymi, które zawierają normy precyzujące pojęcie dochodów w stosunku do regulacji ogólnych zawartych w Rozdziale 1 ustawy, i jako takie powinny być tam usytuowane.

Na szczególną uwagę zasługuje przepis określający **dochody z udziału w zyskach osób prawnych** ze względu na pewne rozbieżności, jakie może budzić praktyka jego stosowania. Zgodnie z tym przepisem, dochodem z udziału w zyskach osób prawnych jest dochód faktycznie uzyskany oraz m.in., dochód przeznaczony na powiększenie kapitału zakładowego, a w spółdzielniach na powiększenie funduszu udziałowego (art. 24 ust. 5 pkt 4 PDOFizU). Uzasadnienia takiego rozwiązania należy upatry-

wać w tym, że wymienione kierunki przeznaczenia dochodu osoby prawnej stanowią w rzeczywistości również – tak jak dochód faktycznie uzyskany – dochody osoby fizycznej, z tą różnicą w stosunku do dochodu faktycznego, że są to dochody potencjalne i przyszłe. Wykładnia językowa tego przepisu, a także wskazane jego *ratio legis* nakazują, aby zwiększenie opodatkowania z tytułu udziału w dochodach osoby prawnej ponad dochód faktycznie uzyskany ograniczać jedynie do funduszy wyraźnie wskazanych w ustawie, gdyż tylko przeznaczenie dochodów na te fundusze pozwala na rozszerzenie opodatkowania. Takie stanowisko prezentowane jest również w orzecznictwie, gdzie przyjmuje się, że przepisu art. 24 ust. 5 nie można interpretować rozszerzająco, a przeznaczenie dochodu na inne, niż wskazane w tym przepisie, fundusze czy kapitały nie może stanowić podstawy opodatkowania (wyr. NSA: z 15.3.1994 r., SA/Wr 2098/93, niepubl., oraz z 30.6.1994 r., SA/Po 285/94, Glosa 1996, Nr 12, poz. 49).

Bardzo specyficzny charakter ma art. 25 określający dla celów podatku dochodowego potencjalny dochód podatnika, jaki powinien być osiągnięty, gdyby nie wykorzystywał on określonych powiązań faktycznych lub prawnych z innymi podmiotami. W najszerszym ujęciu chodzi o przeciwdziałanie wykorzystywaniu instytucji cywilnoprawnych dla omijania prawa podatkowego. Identyczny przepis znajduje się w ustawie o podatku dochodowym dla osób prawnych (art. 11), a ponieważ dotyczy on dochodów uzyskiwanych z działalności gospodarczej, jego bliższa analiza zostanie przeprowadzona przy omawianiu przedmiotu opodatkowania w podatku dochodowym od osób prawnych.

642 Wiele kontrowersji w praktyce opodatkowania budzą przepisy rozdziału 5a (art. 25b–25g) regulujące opodatkowanie przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych. Chodzi zarówno o normy materialnoprawne określające samo pojęcie przychodów podlegających opodatkowaniu, podstawę opodatkowania i powstanie obowiązku podatkowego (art. 25b–25d), jak i o normy proceduralne (art. 25f i 25g) dotyczące organu prowadzącego postępowanie oraz ciężaru dowodu. Samo opodatkowanie tych przychodów, określane w klasycznej literaturze podatkowej, jako opodatkowanie na podstawie „znamion zewnętrznych" (dotyczy to głównie wydatków nieznajdujących pokrycia w znanych organowi podatkowemu dochodach podatnika), regulowane jest głównie przy użyciu przepisów zawierających zwroty niedookreślone. Trudno sobie jednak wyobrazić inny sposób uregulowanie tego szczególnego rodzaju przychodu, kiedy to zarówno sam przedmiot opodatkowania, jak i sposób ustalenia należności podatkowych, zawiera wiele elementów trudnych do zobiektywizowania. Z drugiej jed-

nak strony, nie można rezygnować z tego szczególnego opodatkowania, gdyż byłoby to niezgodne z zasadą powszechności i równości opodatkowania (o których wiele pisano w I części niniejszego opracowania). Podstawowy problem sprowadza się zatem do samej praktyki opodatkowania, zwłaszcza zaś orzecznictwa. Powinno ono wypracować trwałą praktykę przeciwdziałającą ewentualnym działaniom organów podatkowych zmierzającym do jednostronnego stosowania prawa uwzględniającego tylko interesy fiskalne podmiotów publicznych.

III. Zakres przedmiotowy podatku dochodowego od osób prawnych

1. Dochód jako przedmiot opodatkowania

643 Przedmiot opodatkowania w podatku dochodowym od osób prawnych ma bardziej **jednorodny** charakter niż w podatku od osób fizycznych. Obejmuje on bowiem szeroko rozumianą **działalność gospodarczą – dochody fundowane**. Punktem wyjścia dla określenia zakresu przedmiotowego stanowi norma zawarta w art. 7 ust. 1 PDOPrU, zgodnie z którą przedmiotem opodatkowania jest dochód bez względu na rodzaj źródła przychodów z jakiego został osiągnięty, zaś w wypadkach, o których mowa w art. 21 i 22 tej ustawy, przychód. Dotyczy to praw autorskich i pokrewnych oraz świadczeń usług w zakresie działalności widowiskowej, sportowej lub rozrywkowej przynoszących przychody osobom podlegającym ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu, a także świadczeń niektórych rodzajów usług, w szczególności usług doradczych, księgowych badania rynku, usług reklamowych (art. 21) oraz przychodów z dywidend oraz z tytułu udziałów w zyskach osób prawnych (art. 22).

Od podatku dochodowego – zgodnie z treścią art. 22 ust. 4 PDOPrU – zwolnione są jednak dochody (przychody) z dywidend oraz inne dochody z udziału w zyskach osób prawnych, z wyjątkiem dochodów uzyskiwanych przez komplementariusza z tytułu udziału w zyskach spółki komandytowo-akcyjnej mającej siedzibę lub zarząd na terytorium Polski, przy spełnianiu przez beneficjentów tego zwolnienia warunków określonych w analizowanych przepisach. Na uwagę zasługuje zwolnienie stanowiące realizację postanowień dyrektywy Rady 90/434/EWG z 23.7.1990 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku łączenia, podziałów, wydzieleń, wnoszenia aktywów i wymiany udziałów dotyczących spółek różnych Państw Członkowskich oraz przeniesienia statutowej siedziby SE lub SCE pomiędzy Państwami Człon-

kowskimi (Dz.Urz. WE L 225 z 20.8.1990 r., s. 1; Dz.Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 9, t. 1, s. 142 ze zm.). Dotyczy to przypadków, gdy spółka-matka posiadająca siedzibę na terytorium jednego państwa członkowskiego otrzymuje dywidendy od spółki-córki mającej siedzibę na terytorium innego państwa członkowskiego. Zgodnie z treścią art. 5 tej dyrektywy, udziały w zyskach wypłacone przez spółkę-córkę na rzecz spółki-matki są zwolnione z podatku potrącanego u źródła.

644 W podatku dochodowym od osób fizycznych przyjęto, jak już pisano, zasadę, że opodatkowaniu podlega suma dochodów z poszczególnych źródeł, a więc, wbrew generalnym założeniom opodatkowania dochodu ogólnego, podatnik nie ma możliwości potrącania strat z jednego źródła dochodami uzyskiwanymi z innych źródeł. Natomiast w analizowanym podatku, kiedy to opodatkowaniu podlega dochód **bez względu** na rodzaj źródeł, umożliwia to podatnikowi nie tylko potrącenie strat z całego dochodu osiągniętego w roku podatkowym, lecz także z dochodu globalnego może on pokrywać straty w latach następnych. Rozwiązania dotyczące opodatkowania osób prawnych są zatem nie tylko bardziej konsekwentne z punktu widzenia założeń opodatkowania dochodu globalnego, lecz przede wszystkim korzystniejsze dla podatnika.

645 Normatywne ustalenie przedmiotu opodatkowania w art. 7 PDOPrU wskazuje wyraźnie, że ustawodawca przyjmuje określenie wzorowane, przynajmniej werbalnie, na dochodach osiąganych przez osoby fizyczne. Rodzi to pewne wątpliwości, zważywszy, że klasyczne opodatkowanie dochodów, wywodzące się z opodatkowania osób fizycznych, różni się jednak (jak już wskazano) od opodatkowania osób prawnych. Wydaje się zatem, że właściwsze byłoby przyjęcie, jak to miało w Polsce miejsce do 1992 r., pojęcia dochodu osób prawnych opartego na **zysku bilansowym** skorygowanym dla celów opodatkowania. Odpowiada to bardziej istocie działalności gospodarczej, a ponadto stawia wyraźnie rachunkowość w płaszczyźnie materialnego prawa podatkowego, a nie tylko procedury podatkowej.

646 Przepis art. 9 ust. 1 PDOPrU stanowiący, iż podatnicy są zobowiązani do prowadzenia ewidencji rachunkowej w sposób zapewniający ustalenie wysokości dochodu (straty), podstawy opodatkowania i należnego podatku, ma w określonym zakresie charakter normy proceduralnej. Podobnie jest w przypadku art. 9 ust. 1 pkt 1b dotyczącego ulgi podatkowej związanej z opodatkowaniem działalności badawczo-rozwojowej oraz związanymi z nią „kosztami kwalifikowanymi".

Konsekwencją przyjęcia przez normodawcę jako przedmiotu podatku dochodu, a nie zysku bilansowego, jest określenie pojęcia dochodu (art. 7

ust. 2 PDOPrU), który stanowi nadwyżka sumy przychodów nad kosztami ich uzyskania, osiągnięta w roku podatkowym, a więc w gruncie rzeczy analogiczne do określenia dochodu w podatku dochodowym od osób fizycznych. Podobnie więc jak w tym podatku dla ustalenia zakresu przedmiotowego opodatkowania podstawowe znaczenie mają regulacje zawarte w rozdziale 3 „Koszty uzyskania przychodów" (art. 15–15d oraz 16–16m PDOPrU) oraz w rozdziale 4 „Zwolnienia przedmiotowe" (art. 17 PDOPrU). Nie bez znaczenia z tego punktu widzenia są także unormowania rozdziału 2 „Przychody" (art. 12–14a PDOPrU), które można w pewnym zakresie porównać do rozdziału 2 i 5 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, regulujących źródła przychodów oraz szczególne zasady ustalania dochodu.

Istotną rolę przy ustalaniu przedmiotu opodatkowania mają także unormowania w art. 10 i 11 PDOPrU. Stanowią one wyjątki od zasady wyrażonej w art. 7 ust. 2 PDOPrU, według której dochód stanowi nadwyżka sumy przychodów nad kosztami ich uzyskania, osiągnięta w roku podatkowym. Przepisy art. 10 PDOPrU przyjmują natomiast, że dochodem z udziału w zyskach osób prawnych jest zarówno dochód faktycznie uzyskany (co jest zgodne z zasadą art. 7 ust. 2 PDOPrU), jak i dochód spółki przeznaczony na powiększenie kapitału zakładowego albo funduszu udziałowego spółdzielni. Takie samo rozwiązanie znajduje się w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych, zamieszczone jednak w rozdziale 5 „Szczegółowe zasady ustalania dochodu" (art. 24 ust. 5 PDOPrU).

647 Odchylenia od zasady opodatkowania dochodu faktycznie uzyskanego przewidują również przepisy art. 11, według którego opodatkowaniu podlega także **potencjalny dochód** podatnika, jeżeli wykorzystuje on swoje związki gospodarcze albo też powiązania rodzinne, kapitałowe, majątkowe lub ze stosunku pracy z innymi podmiotami dla wykazywania niższych dochodów od tych, jakich należałoby oczekiwać, gdyby tego rodzaju powiązania nie miały miejsca. Identyczny przepis zawarty jest w rozdziale 5 (art. 25 PDOFizU) ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Można przyjąć z pewnym uproszczeniem, że przepis ten ma tworzyć określone bariery prawne przeciwdziałające **wykorzystywaniu czynności cywilnoprawnych do omijania prawa podatkowego**. Problematyka ta jest dość skomplikowana, zaś niewłaściwe, zbyt upraszczające, stosowanie tych norm może znacznie ograniczyć funkcjonowanie mechanizmów prawa cywilnego, zwłaszcza zaś jego podstawowej zasady – autonomii woli stron (swobody umów).

648 Przepis art. 11 PDOPrU, jako wyjątek od reguły wyrażonej w art. 7 PDOPrU, może mieć zastosowanie, gdy zostaną wykazane nie tylko określ-

lone związki gospodarcze między podatnikiem a osobą mającą siedzibę za granicą (art. 11 ust. 1 PDOPrU), lecz przede wszystkim wtedy, jeżeli są one **wykorzystywane** do **unikania** opodatkowania. Także występujące pomiędzy podatnikiem a jego kontrahentami związki rodzinne, kapitałowe czy też gospodarcze (art. 11 ust. 4–6) mogą stanowić przesłankę zastosowania dyspozycji normy art. 11 PDOPrU, gdy podatnik tak układa swoje stosunki z tymi podmiotami (tak kształtuje umowy cywilnoprawne), aby nie wykazywać sytuacji faktycznych i prawnych objętych opodatkowaniem. Istota tej regulacji (podobne występują w innych systemach podatkowych) dotyczy przede wszystkim jej aspektów **przedmiotowych**, a nie podmiotowych. Chodzi bowiem w pierwszym rzędzie o celowe działania kształtujące stosunki cywilnoprawne w taki sposób, że rażąco odbiegają one od ogólnie obserwowanych w danym miejscu i czasie, a nie o samo powiązanie podatnika z innymi podmiotami. Przy stosowaniu rozpatrywanych przepisów należy uwzględniać różnorodność sytuacji faktycznych i prawnych związanych ze stosunkami cywilnoprawnymi w warunkach gospodarki rynkowej, zwłaszcza zaś wolność gospodarczą i konkurencję.

649 Można przyjąć, że nawet gdy nie występują powiązania wskazane w art. 11 PDOPrU, jeżeli podatnik kształtuje swoje stosunki prawne z innym podmiotem tak, aby unikać opodatkowania, skuteczność umów cywilnoprawnych na gruncie prawa podatkowego może być zakwestionowana, a podatnik obciążony podatkiem dochodowym od dochodów potencjalnych, a nie rzeczywistych. Muszą to być jednak stosunki prawne, które w sposób wyraźny i jednoznaczny zmierzają do tego celu. Z istoty podatku dochodowego wynika bowiem możliwość opodatkowania rzeczywistych, a nie potencjalnych dochodów. Prawodawca więc nie wpływa na stopień wykorzystania przez podatnika jego możliwości gospodarczych i może jedynie oczekiwać na efekty działalności gospodarczej uzyskane w danym czasie. Podatek dochodowy dotyczy zatem opodatkowania rzeczywistego, a nie potencjalnego przysporzenia majątku. Dlatego też przepis art. 11 PDOPrU, jako wyjątek od reguły wyrażonej w art. 7 PDOPrU, powinien być stosowany z uwzględnieniem podstawowych relacji pomiędzy prawem podatkowym a prawem cywilnym. Chodzi zwłaszcza o to, że umowy cywilnoprawne są **skuteczne** na gruncie prawa podatkowego, poza wyjątkowymi przypadkami, gdy ich treść zmierza wyraźnie do **unikania opodatkowania**. Stanowisko to znajduje potwierdzenie w orzecznictwie sądowym.

650 Zgodnie z przyjętą linią orzecznictwa, skuteczność umowy cywilnoprawnej w obszarze prawa podatkowego warunkowana jest tym, czy nie jest ona sprzeczna z prawem podatkowym (wyr. NSA: z 6.5.1982 r.,

SA/Po 765/81, ONSA 1982, Nr 1, poz. 43 oraz z 16.11.1984 r., SA/Lu 494/84, ONSA 1984, Nr 2, poz. 107). Sprzeczności te mogą polegać również na tym, że strony stosunków cywilnoprawnych wykorzystują istniejące pomiędzy nimi powiązania gospodarcze lub rodzinne dla unikania opodatkowania. Należy więc przyjąć, że istota rozpatrywanego rozwiązania prawnego tkwi w stronie **przedmiotowej**, a jego właściwe stosowanie wymaga dokonania wnikliwej analizy **treści** umów cywilnoprawnych przy uwzględnieniu wszystkich okoliczności faktycznych i prawnych, które miały wpływ na tę treść. Inaczej bowiem można się narazić na zarzut sprzeczności stosowania prawa podatkowego z jego podstawowymi zasadami (zwłaszcza z zasadą miarkowania opodatkowania podatkowoprawnym stanem faktycznym), jak też z założeniami funkcjonowania gospodarki rynkowej.

Przesłanką stosowania przepisu art. 11 PDOPrU jest zatem w pierwszym rzędzie wystąpienie u danego podatnika dochodu **wyraźnie**, a nawet **rażąco** odbiegającego od dochodów osiąganych w działalności danego rodzaju w określonym miejscu i czasie, co może prowadzić do domniemania, że podatnik pozostający w określonych przez prawo powiązaniach, celowo układa swoje stosunki cywilne dla unikania opodatkowania. Należy jednak udowodnić ten związek, a więc fakt, że przyczyną wystąpienia u podatnika straty lub niskiego dochodu było wykorzystywanie powiązań gospodarczych lub rodzinnych z innymi podmiotami, w szczególności zaś należy wykazać, że racjonalnie działający przedsiębiorca nie uznałby, iż dany wydatek przyniesie mu przychód (wyr. WSA w Gdańsku z 24.6.2008 r., I SA/Gd 311/08, niepubl.). Wykładnia językowa i systemowa omawianego przepisu wskazuje bowiem, że podatkowoprawny stan faktyczny w nim określony dotyczy celowego układania biegu interesów pomiędzy podatnikami pozostającymi w związku gospodarczym lub rodzinnym, a nie samego pozostawania w takim związku.

651 W przypadku występowania szczególnych powiązań pomiędzy podmiotem „krajowym" i „zagranicznym", a także podmiotami krajowymi prowadzących do tego, że podatnik nie wykazuje dochodu albo wykazuje dochody niższe od tych, jakich należałoby oczekiwać, gdyby wymienione powiązania nie istniały – dochody danego podmiotu oraz należny podatek ustala się **w drodze oszacowania** bez uwzględnienia warunków wynikających z tych powiązań. Przewiduje się w takich przypadkach stosowanie metody porównywalnej ceny niekontrolowanej, ceny odsprzedaży lub rozsądnej marży. W przypadkach, gdy nie jest możliwe stosowanie tych metod, stosuje się metodę zysku transakcyjnego. Metoda ta opiera się na ogólnych postulatach i zaleceniach OECD dotyczących ustalenia,

czy w określonym przypadku cena transakcji pomiędzy podmiotami powiązanymi kapitałowo lub w inny sposób jest ceną rynkową, czy też nie. Chodzi o tzw. ceny transferowe stwarzające domniemanie odmienności warunków transakcji zawieranych pomiędzy podmiotami niezależnymi i powiązanymi.

Podatnik może zapobiec sporom z organem podatkowym co do właściwego stosowania cen z podmiotem powiązanym, występując do odpowiedniego organu (w Polsce jest to minister właściwy do spraw finansów publicznych) o wydanie decyzji co do prawidłowości wyboru i stosowania **metody ustalania ceny transakcyjnej pomiędzy podmiotami powiązanymi**. W przypadku wydania pozytywnej decyzji, a więc osiągnięcia porozumienia co do ceny transakcyjnej stosuje się przyjętą w nim metodę ustalania ceny.

Sam termin „porozumienie" należy rozumieć raczej w znaczeniu potocznym, a nie jurydycznym. Nie występuje tu bowiem umowa pomiędzy organem administracji a podatnikiem, lecz organ ten w drodze decyzji – jednostronnego aktu administracyjnego – rozstrzyga, czy należy uwzględnić wniosek podmiotu krajowego co do uznania prawidłowości wyboru i stosowania metody ustalania ceny transakcyjnej pomiędzy powiązanymi ze sobą: podmiotami krajowymi lub pomiędzy podmiotem krajowym a powiązanym z nim podmiotem zagranicznym, jak wreszcie pomiędzy podmiotem krajowym powiązanym z podmiotem zagranicznym a innymi podmiotami krajowymi powiązanymi z tym samym podmiotem zagranicznym. Przedstawione zasady stanowią porozumienie *ad hoc*, z reguły dotyczą bowiem ściśle określonych sytuacji oraz czasu. Mają one na celu przeciwdziałanie jednostkowemu zjawisku **obejścia prawa podatkowego**.

Problematyka obejścia prawa podatkowego w szerokim jej rozumieniu, stanowi jedno z zasadniczych zagadnień tworzenia prawa podatkowego i jego funkcjonowania. Dotyczy ono współcześnie głównie **agresywnego planowania podatkowego**, tak w skali krajowej, jak i przede wszystkim w skali międzynarodowej. Efektem agresywnego planowania jest **unikanie opodatkowania**. Generalnie problem sprowadza się do tego, aby stworzyć takie unormowania prawne oraz związaną z nimi praktykę opodatkowania, które pozwolą na odpowiednią kontrolę praktyki gospodarczej zmierzającej do unikania opodatkowania. Podstawowe znaczenie ma tu ustalenie granic, których przekroczenie przez podatnika można uznać za unikanie opodatkowania, swego rodzaju obejście prawa. Jest to ogromnie trudne z co najmniej dwóch powodów. Zjawiska gospodarcze – stanowiące z reguły przedmiot opodatkowania – zachodzą w warunkach ryzyka i niepewności, co bardzo utrudnia pełne ich określenie w języku praw-

nym. Właściwą dla zjawisk gospodarczych formę stanowią instytucje prawa cywilnego opierające się na autonomii woli stron, co często prowadzi do konieczności innej oceny tych zjawisk na gruncie prawa podatkowego i prawa cywilnego (prawa prywatnego). Powoduje to, iż instytucje cywilnoprawne, służące do przeciwdziałania zjawisku obejścia prawa, są mało przydatne w prawie podatkowym.

Zjawisko unikania opodatkowania wiąże się głównie z wykorzystywaniem przez uczestników obrotu prawnego przysługującej im wolności w zakresie kształtowania czynności prawnych. W prawie podatkowym państw należących do Unii Europejskiej oraz w wielu państwach spoza Unii występują rozwiązania prawne mające na celu przeciwdziałanie temu zjawisku. Chodzi o to, aby przy respektowaniu przez prawodawcę woli stron, ukształtowanej na gruncie prawa cywilnego, nie dopuścić do nadużywania tego prawa. Wyraża się ono, w najszerszym ujęciu w takim ukształtowaniu stosunków prawnych na gruncie prawa prywatnego, które nie wynika z ich celów gospodarczych lub finansowych, lecz jest podejmowane wyłącznie dla unikania opodatkowania. W szczególności będą to czynności prawne, które maskują rzeczywiste znaczenie umowy, zwłaszcza zaś mają na celu ukrycie realizacji zysku, przeniesienia przedmiotów majątkowych lub przychodów. W państwach, w których nie występują unormowania mające na celu przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania zjawisko to eliminowane jest w procesie wykładni i stosowania prawa. Przyjmuje się tam zasadę, iż ocena podatkowych skutków czynności cywilnoprawnych powinna koncentrować się na **ich rzeczywistej treści, a nie formie prawnej**. Tego rodzaju wykładnia prawa określana jest, jak już pisano, jako **gospodarczy sposób rozpatrywania prawa podatkowego**. Stosowana jest ona nie tylko w państwach, które nie mają regulacji prawnej służącej eliminacji omawianego zjawiska, lecz także w państwach, gdzie taka regulacja występuje. Interpretacja prawa podatkowego – najszerzej ujmując – dokonywana jest tu głównie z punktu widzenia gospodarczej rzeczywistości, przy jednoznacznym oddzieleniu treści oraz cywilnoprawnej formy czynności prawnych. Nacisk położony jest na prawdziwą treść tych czynności, a nie ich zewnętrzną formę, zgodnie z generalną wskazówką interpretacyjną – **treść przed formą**.

Unikania opodatkowania nie można uznawać za szczególną postać obejścia prawa cywilnego. Jest to bowiem zjawisko występujące na gruncie prawa podatkowego, zaś analiza działań podatnika może być tu oparta wyłącznie na ocenie całokształtu okoliczności faktycznych i prawnych wywołujących określone skutki w prawie podatkowym, a nie w prawie cywilnym. Przyjęcie, iż w danym przypadku wystąpiło unikanie opodatkowa-

nia, musi być oparte na wszechstronnej, całościowej analizie okoliczności faktycznych i prawnych występujących w konkretnym przypadku, tak aby można było ustalić rzeczywistą treść czynności prawnych oraz towarzyszącą jej formę prawną.

Negatywne skutki unikania opodatkowana dostrzegane są nie tylko w krajowym prawie podatkowym, lecz także w prawie unijnym. Wyrazem tego jest przyjęcie przez Radę UE Dyrektywy 2016/1164 z 12.7.2016 r. ustanawiającej przepisy mające na celu przeciwdziałanie praktykom unikania opodatkowania, które mają bezpośredni wpływ na funkcjonowanie rynku wewnętrznego (Dz.Urz. UE L 193), zwanej dyrektywą ATA. Generalnie można przyjąć, że dyrektywa ta zobowiązuje państwa członkowskie do wprowadzenia w ich prawie minimalnego, jednolitego standardu zwalczania zjawiska agresywnego planowania.

Unikanie opodatkowania przejawia się przede wszystkim w celowym działaniu podatnika prowadzącym do sztucznego kształtowania prawnego oblicza działań gospodarczych, tak aby nie doprowadzić do urzeczywistniania się podatkowoprawnego stanu faktycznego ustaw podatkowych, pomimo że osiągnięty przez niego efekt gospodarczy – gdyby przybrał swoje „naturalne" oblicze prawne – leżałby w zakresie opodatkowania. Punktem wyjścia przy badaniu, czy w konkretnym przypadku wystąpiło to zjawisko, powinna być jednak zasada swobody podatnika w zakresie obniżania obciążenia podatkowego (zasada wolności unikania opodatkowania), zaś samo obejście prawa podatkowego należy traktować jako nadużycie tej zasady. Należy przyjąć, iż wprowadzenie normy ogólnej służącej przeciwdziałaniu obejściu prawa podatkowego, daje praktyce podatkowej, a zwłaszcza praktyce sądowej, ważne narzędzie ograniczające to zjawisko.

W praktyce opodatkowania spotykało się wyroki, w których sądy, stosując wykładnię celowościową prawa podatkowego, opierały swoje rozstrzygnięcia na swoistego rodzaju klauzuli generalnej – wynikającej z zasady „treść przed formą" – służącej eliminacji zjawisk nadużywania prawa cywilnego do ograniczania obciążeń podatkowych. Typowym przykładem może być wyr. SN z 20.12.2001 r. (III RN 163/00, OSNP 2002, Nr 9, poz. 199), w którym słusznie przyjęto, że zbycie przez jedną spółkę na rzecz drugiej majątku ruchomego i nieruchomego, tyle że nie na podstawie jednej umowy sprzedaży, lecz szeregu umów, z których każda dotyczyła składników majątkowych wchodzących w skład przedsiębiorstwa, stanowiło w rzeczywistości sprzedaż przedsiębiorstwa, zaś nietypowa forma tej sprzedaży – wiele umów cywilnoprawnych zamiast jednej – podyktowana była zamiarem obejścia przepisów ustawy z 8.1.1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym.

Nb. 651

652 **Ustalenie dochodu** podmiotu gospodarczego, zwłaszcza zaś osoby prawnej, powinno być oparte na danych wynikających z **ewidencji rachunkowej**, która zgodnie z art. 9 ust. 1 PDOPrU ma dostarczać dla celów opodatkowania materiałów pozwalających na ustalenie dochodu – **przychodów i kosztów uzyskania** – a także podstawy opodatkowania oraz należnego podatku oraz danych niezbędnych do obliczenia wysokości odpisów amortyzacyjnych zgodnie z przepisami art. 16a–16m PDOPrU normującymi amortyzację (problematyka amortyzacji – w przypadku ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych – jest tak samo unormowana w przepisach art. 22a–22o PDOFizU). Podstawowe znaczenie, nie tylko z punktu widzenia przedmiotu opodatkowania, lecz samej konstrukcji podatku dochodowego, mają dane pozwalające na ustalenie dochodu podatnika.

Rachunkowość należy prowadzić zgodnie z odrębnymi przepisami. Podstawowe znaczenie mają tu przepisy ustawy z 29.9.1994 r. o rachunkowości oraz akty prawne wydane na podstawie upoważnień zawartych w tej ustawie.

653 Podstawowe znaczenie w rachunkowości odgrywają zasady jej prowadzenia i organizacji wypracowane przez naukę i praktykę. Rachunkowość ma również ważne znaczenie **zewnętrzne**, co powoduje, że w pewnym zakresie podlega ona także **regulacji prawnej** nakładającej na podmioty gospodarcze określone obowiązki w zakresie jej prowadzenia. Obowiązki te można rozpatrywać tak w płaszczyźnie **prawa prywatnego (cywilnego i handlowego)**, jak i **publicznego** (głównie podatkowego). W pierwszym przypadku chodzi głównie o stworzenie warunków **bezpieczeństwa** obrotu prawnego, co wymaga, aby podmioty zewnętrzne (kontrahenci podmiotu gospodarczego, jego udziałowcy niebiorący udziału w bieżącym zarządzaniu) mogły dysponować podstawowymi informacjami o sytuacji majątkowej i finansowej jednostki gospodarczej. Rachunkowość powinna jednak dostarczać również danych, jakie są niezbędne dla ustalenia **należności podatkowych**. W przypadku podatku dochodowego chodzi w pierwszym rzędzie o ustalenie dochodu, który, zgodnie z art. 7 ust. 1 PDOPrU, stanowi przedmiot opodatkowania. Ponieważ dochodem jest, według art. 7 ust. 2 PDOPrU, nadwyżka sumy przychodów nad kosztami ich uzyskania, podstawowe znaczenie ma ustalenie przychodów oraz związanych z nimi kosztów ponoszonych w celu osiągnięcia przychodów. Powinny to być jednak nie tylko koszty „ekonomiczne", lecz także koszty „prawne". Chodzi głównie o tego rodzaju nakłady, których prawodawca nie uznaje za koszty przychodów (art. 15 i 16 PDOPrU). Istotne jest również takie ewidencjonowanie przychodów, aby można było wyodręb-

nić przychody podatnika według ich rodzajów ustalonych w rozdziale 2 „Przychody" (art. 12–14 PDOPrU), a także w rozdziale 4 „Zwolnienia przedmiotowe" (art. 17 PDOPrU) regulującym dochody niepodlegające opodatkowaniu.

654 Regulacja prawna rachunkowości dla celów podatku dochodowego powinna umożliwić ewidencję działalności gospodarczej dostarczającej w pierwszym rzędzie danych niezbędnych dla określenia szeroko rozumianego przedmiotu opodatkowania – przychodów, kosztów uzyskania, szczególnych rodzajów przychodów oraz zwolnień przedmiotowych. Jeżeli jednak ewidencja rachunkowa nie dostarcza takich danych – co uniemożliwia ustalenie przychodów oraz kosztów ich uzyskania, tak jak to ujmuje art. 7 ust. 2 PDOPrU – to dopuszcza się ustalenie dochodu (straty) w drodze **oszacowania** (art. 9 ust. 2 PDOPrU). Stanowi to w rzeczywistości dalszy wyjątek od zasady wyrażonej w art. 7 ust. 2 PDOPrU (obok przewidzianych tam *expressis verbis* przypadków uregulowanych w art. 10 i 11 PDOPrU), gdyż należy przyjąć, że ustawodawca, mówiąc o nadwyżce sumy przychodów nad kosztami ich uzyskania, miał na myśli **rzeczywiste przychody i rzeczywiste koszty**, a więc mające odzwierciedlenie w prowadzonej przez podatnika ewidencji rachunkowej. Ustalenie rzeczywistego dochodu podmiotu gospodarczego dla celów opodatkowania stanowi regułę we współczesnych systemach podatkowych, które jedynie w wyjątkowych, ściśle określonych przez prawo przypadkach, przewidują możliwości szacunkowego ustalania dochodu (straty).

655 Instytucja prawna **szacowania dochodu** występowała w polskim systemie zarówno w okresie międzywojennym, jak i po wojnie. Postrzegana jest przede wszystkim jako instytucja proceduralna, mająca zastosowanie tak w podatkach typu dochodowego, jak i przychodowego.

Przy oszacowaniu ustala się podstawę obliczenia podatku w drodze szacunkowej, jeżeli brak jest ksiąg podatkowych lub innych danych niezbędnych do określenia tej podstawy, a także gdy dane wynikające z ksiąg podatkowych nie pozwalają na określenie podstawy opodatkowania. Ten brak danych może wynikać z przyczyn leżących po stronie podatnika, który nie wypełnia nałożonych na niego obowiązków proceduralnych w zakresie prowadzenia ewidencji rachunkowej w sposób zapewniający ustalenie należności podatkowych. Może też być następstwem zbyt skomplikowanej konstrukcji podatku (zwłaszcza jego przedmiotu i podstawy opodatkowania) w stosunku do rozmiarów prowadzonej przez podatnika działalności gospodarczej. Wówczas to przepisy proceduralne, zgodne z zasadą ekonomiki procesowej, nakładają na podatnika obowiązek prowadzenia uproszczonej ewidencji rachunkowej. Ewidencja ta z reguły nie jest wystarcza-

jąca dla ustalenia rzeczywistych rozmiarów działalności gospodarczej, ale dostarcza na tyle istotnych danych, że mogą one być podstawą szacunkowego ustalenia należności podatkowych.

656 Przepisy art. 9 ust. 1 i 2 PDOPrU należy przede wszystkim interpretować w związku z przepisami art. 7 ust. 1 i 2 PDOPrU określającymi przedmiot opodatkowania, a więc głównie w płaszczyźnie materialnoprawnej. Dopuszczają one możliwość szacunkowego ustalania przychodów i kosztów uzyskania u podmiotów zobowiązanych do prowadzenia rachunkowości (art. 9 ust. 1 PDOPrU). Oznacza to, że opodatkowaniu podlega nie rzeczywisty dochód podatnika – jak to powinno być w myśl przepisów art. 7 ust. 2 PDOPrU – lecz dochód szacunkowy, i to w sytuacji, gdy podatnicy, zgodnie z art. 9 ust. 1 PDOPrU, mieli obowiązek prowadzenia ewidencji rachunkowej w taki sposób, który umożliwia ustalenie rzeczywistego dochodu. Zastosowanie oszacowania wynika zatem z przesłanek leżących po stronie podatnika, który – pomimo nałożonego na niego obowiązku prawnego – nie prowadzi ewidencji rachunkowej w sposób umożliwiający ustalenie wysokości dochodu, podstawy opodatkowania i należnego podatku. Niewypełnianie przez podatnika materialnoprawnych obowiązków prowadzenia rachunkowości zgodnie z przepisami prawa powoduje, iż przedmiot opodatkowania – dochód bez względu na rodzaj źródeł przychodów (art. 7 ust. 1 PDOPrU) – ustalony na potrzeby określenia należności podatkowych nie w pełni odpowiada jego regulacji materialnoprawnej – jest nim bowiem dochód szacunkowy, a nie rzeczywisty.

657 Rozróżnienie oszacowania jako instytucji materialnoprawnej i proceduralnej jest w praktyce stosowania prawa podatkowego zabiegiem dość skomplikowanym. Prawo podatkowe charakteryzuje się tym, że niejednokrotnie trudno jest precyzyjnie oddzielić normy proceduralne i materialnoprawne. Często z momentem powstania obowiązku podatkowego łączy się nałożenie na podatnika określonych obowiązków proceduralnych dotyczących prowadzenia ewidencji działalności gospodarczej, przesyłania organom podatkowym informacji czy wreszcie obliczania obciążającego go podatku (samoobliczanie podatkowe). Normy prawne regulujące te obowiązki zaliczają się jednak już do procedury podatkowej, a nie do prawa materialnego. Podobnie jest w przypadku ustalania dochodu (straty) w drodze oszacowania. Zastosowanie instytucji oszacowania oparte jest na normach materialnoprawnych, według których przedmiotem podatku powinien być dochód ustalony – u podatników zobowiązanych do prowadzenia ewidencji rachunkowej – na podstawie danych wynikających z tej ewidencji. Jednak, jeżeli nie jest to możliwe, dochód ustala się w drodze oszacowania, a sposób jego przeprowadzenia regulują już normy proceduralne.

Chodzi głównie o **metody szacowania** (metoda porównawcza, produkcji, remanentowa, kosztowa czy też metoda udziału w obrocie).

658 **Dobór metody oszacowania**, jak i jego przeprowadzenia, powinien być dostosowany do konkretnego stanu faktycznego podlegającego opodatkowaniu. Chodzi zwłaszcza o to, aby oszacowanie zbliżało ustalony w ten sposób dochód do jego rzeczywistej wielkości, zaś samo postępowanie organów podatkowych nie miało cech dowolności. W szczególności, w uzasadnieniu decyzji wymiarowej organ podatkowy powinien dogłębnie wyjaśnić, dlaczego przyjął daną metodę szacowania podstawy opodatkowania, a inne możliwe do zastosowania pominął (wyr. WSA w Łodzi z 24.8.2004 r., I SA/Łd 1801/03, niepubl.).

Szacunkowe ustalanie dochodu powinno być oparte, jak każde inne postępowanie zmierzające do rozstrzygnięcia sprawy podatkowej, na całokształcie przesłanek faktycznych i prawnych związanych z daną sprawą. Ocena prawidłowości oszacowania obejmuje zarówno dobór właściwej w danych warunkach metody, jak i przyjęcie odpowiednich przesłanek wnioskowania oraz wyciągnięcie z nich poprawnych wniosków. Stanowisko takie jest wyraźnie prezentowane w orzecznictwie podatkowym.

659 Z przyjętej linii orzecznictwa wynika, że sądowej kontroli podlega to, czy zastosowanie przez organ podatkowy określonych metod szacowania znajduje odzwierciedlenie w materiale dowodowym i czy wniosek końcowy w postaci ustalenia dochodu lub obrotu, wynikający z zastosowania tej metody, jest prawidłowy (wyr. NSA z 29.3.1992 r., SA/Gd 1439/89, POP 1992, z. 1, s. 16). Przyjęto także, że szacunek dochodu (obrotu) nie może być dowolny, sprzeczny z logiką i doświadczeniem życiowym, zaś organ podatkowy powinien podjąć wszelkie niezbędne kroki dla ustalenia opodatkowania w sposób zbliżony do rzeczywistości, a zatem nie może przyjmować za podstawę swych rozstrzygnięć ustaleń dowolnych lub przypadkowych (wyr. NSA z 16.7.1985 r., III SA 601/85, ONSA 1985, Nr 2, poz. 15). Jeżeli zatem oszacowanie jest dowolne, sprzeczne z logiką i zasadami doświadczenia życiowego, dochodzi do naruszenia zarówno przepisów ogólnego prawa podatkowego, jak i przepisów ustawy o podatku dochodowym (obrotowym) – wyr. NSA z 1.7.1988 r., SA/Gd 13/88, niepubl.

660 Niektórzy podatnicy, zgodnie z regulacją art. 9a PDOPrU oraz 25a PDOFizU, zobowiązani zostali do sporządzania dokumentacji transakcji wymienionych w tych przepisach. Dotyczy to w pierwszym rzędzie cen transferowych pomiędzy podmiotami powiązanymi. Obowiązek sporządzania dokumentacji podatkowej wiąże się tu z przekroczeniem przez podatnika limitu 2 000 000 euro przychodów lub kosztów wynikających z danych ujętych w księgach rachunkowych. Przedstawiony obowiązek wiąże

się ponadto z tym, aby transakcje te miały istotny wpływ na wysokość dochodów lub strat.

Limit drugi w wysokości 20 000 euro rodzący obowiązek prowadzenia dokumentacji podatkowej dotyczy przypadku zapłaty należności pieniężnych przez podatnika na rzecz podmiotu z kraju stosującego szkodliwą konkurencję podatkową. Wskazany limit obejmuje też sytuacje, gdy podatnik zawiera z tym podmiotem umowę spółki lub umowę wspólnego przedsięwzięcia albo umowę podobnego rodzaju. Prawodawca ustala szczegółowo dane jakie powinny się znajdować w dokumentacji podatkowej, jak również terminy jej sporządzania.

2. Przychody

661 Problematyka przedmiotu opodatkowania w szerokim tego słowa znaczeniu uregulowana jest również w rozdziale 2 „Przychody". Przepisy tego rozdziału należy bowiem traktować jako **sprecyzowanie** pojęcia przychodów określonego w art. 7 ust. 2 PDOPrU. Poprzez określenie pewnych szczegółowych rodzajów przychodów, a także ustalenie, jakiego rodzaju wpływy pieniężne podmiotu gospodarczego nie są zaliczane do przychodów, prawodawca precyzuje zakres przedmiotowy podatku dochodowego. W podatku dochodowym od osób prawnych, jak już pisano, ustawodawca zrezygnował z ustalania źródeł przychodów poprzestając na ogólnym (globalnym) jego określeniu. Jednak poprzez regulację w rozdziale 2 uzależnia on w pewnym zakresie opodatkowanie dochodów od źródeł przychodów. Następuje tam uszczegółowienie, a także pewna korekta ogólnie określonego przedmiotu opodatkowania unormowanego w art. 7 PDOPrU, podobnie jak to ma miejsce w analizowanych wcześniej przepisach art. 9–11 PDOPrU.

662 Przepisy rozdziału 2 przyjmują zasadę, że przychodami są **otrzymane pieniądze, wartości pieniężne**, w tym również różnice kursowe (art. 12 ust. 1 pkt 1 PDOPrU), z tym, że w przypadku działalności gospodarczej i działów specjalnych produkcji rolnej przychodami objętymi opodatkowaniem są również przychody należne, choćby nie zostały jeszcze faktycznie otrzymane (art. 12 ust. 3 PDOPrU). Według SN **przychody należne** to te przychody, które w następstwie działalności gospodarczej stały się należnością (wierzytelnością), chociaż faktycznie jeszcze ich nie uzyskano (wyr. SN z 26.3.1993 r., III ARN 6/93, OSNC 1994, Nr 1, poz. 23). Muszą to być równocześnie przychody, co do których podatnik może wystąpić o ich zapłatę. Jak słusznie przyjmuje się w orzecznictwie, jeżeli podatnikowi nie przysługiwała zapłata ceny, to nie mógł wystąpić przychód należny

w rozumieniu przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych; niedopuszczalne jest bowiem opodatkowanie dochodów, które nigdy nie mogą być osiągnięte (wyr. WSA w Gdańsku z 6.10.2004 r., I SA/Gd 663/01, MoPod 2005, Nr 9, s. 41).

Ustawodawca przyjmuje, podobnie jak w wypadku opodatkowania działalności gospodarczej uregulowanego w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych, wyjątek od reguły wyrażonej w art. 7 ust. 2 PDOPrU, iż dochodem jest różnica pomiędzy przychodami a kosztami ich uzyskania osiągnięta w roku podatkowym. Wykładnia językowa tego przepisu wskazuje, że „nadwyżka osiągnięta" to nadwyżka faktycznie uzyskana w roku podatkowym, a więc opodatkowanie oparte jest tu na tzw. zasadzie „**kasowej**" – rzeczywistego (faktycznego) wpływu na rzecz danego podmiotu środków lub wartości pieniężnych. W przypadku działalności gospodarczej ustawodawca przyjmuje natomiast tzw. zasadę „**memoriałową**", co oznacza, że opodatkowanie rozszerzone zostaje także na przychody, które zgodnie z ich zaksięgowaniem powinny wpłynąć do przedsiębiorstwa, lecz jeszcze to nie nastąpiło. W rozwiązaniu tym chodzi głównie o przyporządkowanie rachunkowe danym okresom związanych z nimi przychodów. Uzasadnienie takiego rozwiązania, niewątpliwie niekorzystnego dla podatnika, należy widzieć w konieczności zapewnienia systematycznego dopływu dochodów budżetowych. Istotne jest także, aby podatnicy w pełni wykorzystywali uprawnienia, które przysługują im jako wierzycielom, co może w pewnym stopniu złagodzić dolegliwe dla podatnika skutki rozpatrywanego rozwiązania prawnego.

663 Prawodawca zalicza do przychodów także wartość otrzymanych **nieodpłatnie lub częściowo odpłatnie rzeczy lub praw** (art. 12 ust. 1 pkt 2 PDOPrU), a także pewne wartości, których podatnik nie otrzymał w momencie zaliczania ich do przychodów. Należy do nich wartość umorzonych lub przedawnionych zobowiązań, w tym z tytułu zaciągniętych pożyczek (art. 12 ust. 1 pkt 3 PDOPrU) oraz zwróconych wierzytelności, które zostały odpisane jako nieściągalne lub zaliczone do straconych, albo na które utworzono rezerwy zaliczone uprzednio do kosztów uzyskania przychodów (art. 12 ust. 1 pkt 4 i 5a PDOPrU). Nieodpłatne świadczenie, zgodnie ze stanowiskiem prezentowanym w orzecznictwie, musi mieć charakter zachowania się pozytywnego, to znaczy działania (nie może wchodzić w grę zaniechanie działania), skoro świadczeniobiorca ma – zgodnie z wymogiem ustawodawcy – **otrzymać** świadczenie nieodpłatne (wyr. NSA z 1.8.2001 r., I SA/Łd 1117/99, POP 2002, z. 3, s. 89).

664 Rozwiązanie prawne zawarte w art. 12 ust. 1 pkt 4 i 5a PDOPrU należy rozpatrywać w płaszczyźnie związków pomiędzy prawem podatko-

wym a prawem bilansowym. Zgodnie z powołanym przepisem, przychód dla celów opodatkowania stanowi ta wartość zwróconych wierzytelności, które zostały odpisane jako nieściągalne lub, zgodnie z art. 16 ust. 1 pkt 27 PDOPrU, zaliczone do straconych, albo na które utworzono rezerwy zaliczone uprzednio do kosztów uzyskania przychodów. Przedstawione regulacje wiążą się w znacznej mierze z zasadą memoriałową przyjętą przy opodatkowaniu działalności gospodarczej. Podatnik zatem, płacąc podatek od wierzytelności, które nie zostały zrealizowane w danym roku, ma możliwość utworzenia – zgodnie z obowiązującymi przepisami – w roku następnym rezerwy w ciężar kosztów odpowiadającej tej wierzytelności, a tym samym zmniejszenia dochodu podlegającego opodatkowaniu w roku utworzenia rezerwy. W sytuacji, gdy wierzytelności te zostaną podatnikowi zwrócone (np. na skutek postawienia dłużnika w stan likwidacji), są one zarachowane jako jego faktyczny przychód.

665 Regulacja ujęta w art. 12 ust. 1 pkt 5 PDOPrU związana jest z działalnością gospodarczą z **zakresu ubezpieczeń**, zwłaszcza zaś ryzykiem towarzyszącym tej działalności. Dla ograniczenia jego skutków przepisy prawne normujące ubezpieczenia dopuszczają w określonych przypadkach możliwości utworzenia rezerw techniczno-ubezpieczeniowych zwiększających koszty działalności ubezpieczyciela. W przypadku zatem zmniejszenia tych rezerw powstają u ubezpieczyciela nieopodatkowane poprzednio przychody (z których utworzono rezerwy), co oczywiście uzasadnia zaliczenie ich do przychodów podlegających opodatkowaniu.

666 Przedstawione przepisy art. 12 ust. 1 PDOPrU należy ujmować na potrzeby wykładni systemowej w dwóch niejako płaszczyznach. Z jednej bowiem strony, będą to przepisy szczególne w stosunku do regulacji art. 7 PDOPrU określających pojęcie przychodu, zaś z drugiej są one w pewnym zakresie przepisami ogólnymi wobec niektórych regulacji zawartych w rozdziale 2 „Przychody". Określają bowiem sposoby ustalania przychodów w walutach obcych (art. 12 ust. 2 PDOPrU) lub przychodów w postaci otrzymanych nieodpłatnie rzeczy lub praw (art. 12 ust. 5 PDOPrU).

Nieco inny charakter ma natomiast przepis, który określa przychody z odpłatnego zbycia rzeczy lub praw majątkowych (art. 14 PDOPrU). Regulację tę można potraktować jako pewien wyjątek od zasady wyrażonej w art. 7 ust. 1 PDOPrU, zgodnie z którą przedmiotem opodatkowania jest dochód bez względu na rodzaj źródeł przychodów. Ustawodawca bowiem, ustalając przychody z tego źródła, uzależnił w jakimś stopniu ich opodatkowanie od rodzaju źródła.

667 Istotne znaczenie dla ustalenia zakresu przedmiotowego podatku dochodowego mają przepisy rozdziału 2 (art. 12 ust. 4 PDOPrU), które enu-

meratywnie wyliczają te rodzaje przychodów uzyskiwanych przez podatnika, które nie stanowią podstawy ustalania jego dochodu podlegającego opodatkowaniu. Innymi słowy, są to przychody **neutralne** z punktu widzenia podatku dochodowego. Będą to przede wszystkim otrzymane lub zwrócone pożyczki (kredyty) oraz naliczone, lecz nieotrzymane od nich odsetki i odsetki od innych należności (art. 12 ust. 4 pkt 1 i 2 PDOPrU), jak również odsetki otrzymane w związku ze zwrotem nadpłaconych zobowiązań podatkowych i innych należności budżetowych (art. 12 ust. 4 pkt 7 PDOPrU). Do przychodów nie zalicza się również należnego podatku od towarów i usług (art. 12 ust. 4 pkt 9 PDOPrU), zwróconych, umorzonych lub zaniechanych podatków i opłat niezaliczanych do kosztów uzyskania przychodów (art. 12 ust. 4 pkt 6 PDOPrU), a także innych wydatków zwróconych lub umorzonych niezaliczanych do kosztów uzyskania przychodów (art. 12 ust. 4 pkt 6a PDOPrU), jak również zwróconej różnicy podatku od towarów i usług (art. 12 ust. 4 pkt 10 PDOPrU), wreszcie pobranych wpłat lub zarachowanych należności na poczet dostaw towarów i usług, które zostaną wykonane w następnych okresach sprawozdawczych (art. 12 ust. 4 pkt 1 PDOPrU), a także zwróconych innych wydatków niezaliczanych do kosztów uzyskania przychodu (art. 12 ust. 4 pkt 6a PDOPrU).

668 Przepisy art. 12 ust. 4 PDOPrU wymieniają w sposób wyczerpujący wszystkie przypadki, kiedy to określone w nich rodzaje przychodów, niezależnie od tego, że mogą spełniać kryteria zaliczania ich do przychodów podlegających opodatkowaniu – zwłaszcza ujęte w przepisach art. 7 oraz art. 12 ust. 1 PDOPrU – *expressis verbis* wyłączone są z tego opodatkowania. Jednocześnie należy przyjąć, że art. 12 ust. 4 PDOPrU tworzy **zamknięty katalog** przychodów neutralnych podatkowo, co oznacza, że nie można go rozszerzać (np. na zasadzie analogii) ponad te ich rodzaje, które wymienia prawodawca. Podatnik bowiem nie tylko nie może być obciążony większym ciężarem podatkowym, niż to wynika z ustawy, lecz także nie powinien być opodatkowany w węższym zakresie, niż to stanowi ustawa. Należy przy tym zwrócić uwagę, że przychody wymienione w analizowanym przepisie, zwłaszcza podane tu ich rodzaje, są nie tylko neutralne podatkowo, lecz także z reguły są neutralne z ekonomicznego punktu widzenia, nie stanowiąc w rzeczywistości przyrostu czystego majątku (dochodu) podmiotu gospodarczego.

3. Zwolnienia przedmiotowe

669 Zakres przedmiotowy podatku dochodowego od osób prawnych kształtowany jest także przez zwolnienia przedmiotowe. Oznacza to, że zjawiska

faktyczne lub prawne, które zgodnie z przepisami rozdziału 1 (zwłaszcza regulacją zawartą w art. 7 PDOPrU) oraz rozdziału 2 (normującego przychody) powinny być poddane opodatkowaniu, zostały z mocy przepisów regulujących zwolnienia przedmiotowe **wyłączone** z opodatkowania.

670 Zwolnienia przedmiotowe zostały unormowane w rozdziale 4 „Zwolnienia przedmiotowe" (art. 17 PDOPrU). Ustawodawca, inaczej niż w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych, umieścił ten Rozdział po rozdziale 3 regulującym koszty uzyskania przychodów, co nie wydaje się słuszne. Zwolnienia przedmiotowe bowiem, jak już wskazywano, zakreślają zewnętrzne granice podatkowoprawnego stanu faktycznego, korygując je w stosunku do generalnych regulacji rozdziału 1 i 2. Natomiast koszty uzyskania kształtują zjawiska poddane opodatkowaniu wewnątrz ich granic zakreślonych przez przepisy rozdziału 1 i 2. Bardziej logiczny byłby zatem taki układ konstrukcyjny, jaki zastosowano w podatku dochodowym od osób fizycznych, umieszczając regulację przedmiotu opodatkowania przed regulacją dotyczącą kosztów uzyskania.

Określając dochody wolne od podatku zastosowano podobną technikę prawodawczą jak w przypadku podatku dochodowego od osób fizycznych, wyliczając **enumeratywnie** rodzaje dochodów zwolnionych od podatku. Należy więc przypomnieć, że także w przypadku tych regulacji nie można rozszerzać podatkowoprawnego stanu faktycznego wyłączonego z opodatkowania poza możliwy sens słów, za pomocą których prawodawca określił poszczególne rodzaje zwolnień podatkowych. Analiza tych zwolnień wskazuje na dość wyraźne różnice między nimi a zwolnieniami obowiązującymi w podatku dochodowym od osób fizycznych. Wynikają one przede wszystkim z odmienności zakresu podmiotowego i przedmiotowego obu podatków.

671 W podatku dochodowym od osób fizycznych, jak już wskazywano, znaczna liczba zwolnień związana jest z charakterem dochodów uzyskiwanych przez osoby fizyczne – zwolnienia z opodatkowania przychodów o charakterze socjalnym czy też przychodów związanych ze stosunkiem pracy – natomiast mało jest zwolnień dotyczących działalności gospodarczej. Inaczej jest natomiast w przypadku osób prawnych. Podstawowe znaczenie mają tu zwolnienia podatkowe związane z **działalnością gospodarczą**. Charakterystyczne jest także, że wiele zwolnień dotyczących działalności gospodarczej osób prawnych nie znajduje swoich odpowiedników w zwolnieniach odnoszących się do osób fizycznych, chociaż w przypadku innych regulacji związanych z działalnością gospodarczą w obu ustawach można znaleźć identyczne wręcz przepisy (zwłaszcza w rozdziałach poświęconych kosztom uzyskania przychodów). Wynika to z wyod-

rębnienia pewnej grupy zwolnień podatkowych osób prawnych (stanowiącej prawie połowę przypadków zwolnień przedmiotowych) dotyczących wydatków na cele określone w ustawie – z reguły związane z działalnością statutową osób prawnych. Pomimo że zwolnienia te mają charakter przedmiotowy, w rzeczywistości równie ważnym elementem konstrukcyjnym tych zwolnień są ich cechy podmiotowe. Generalnie ujmując, zwolnione są bowiem dochody określonych osób przeznaczone na ich cele statutowe dotyczące w zasadzie celów **wyższej użyteczności publicznej**.

672 Zwolnione od podatku dochodowego są dochody (art. 17 ust. 1 pkt 4a, 4d i 5 PDOPrU) kościelnych osób prawnych, jednostek organizacyjnych Ochotniczych Straży Pożarnych, spółek, których udziałowcami (akcjonariuszami) są wyłącznie organizacje działające na podstawie przepisów dotyczących stowarzyszeń. Można zatem przyjąć, iż zwolniona od podatku jest tu działalność w szeroko rozumianej sferze wyższej użyteczności publicznej lub dotycząca innych celów społecznie użytecznych. Warunkiem zwolnienia jest, aby dochody uzyskiwane przez wymienione podmioty przeznaczane były na cele statutowe lub inne cele określone w przepisach, związane z ich działalnością.

673 Przedstawione zwolnienia są dość charakterystyczne dla współczesnych systemów podatkowych. W gruncie rzeczy jest to bowiem finansowanie z budżetu określonych celów społecznych, tyle że z reguły bardziej efektywne, gdyż dokonywane bezpośrednio przez podmioty, których cele statutowe są celami społecznie użytecznymi, a wysokość przeznaczonych na nie środków uzależniona jest w pewnym stopniu od efektywności ich działania.

674 Normy prawne regulujące tego rodzaju zwolnienia zaliczane są do **norm celu społecznego**, a przy ich interpretacji znaczną rolę odgrywa **wykładnia celowościowa**. Należy zatem cele społeczne opodatkowania, które mają realizować te normy, stawiać przed celami fiskalnymi. Istotne jest także, na co zwraca się uwagę w literaturze, aby dokonując wykładni celowościowej mieć świadomość, że **merytorycznie normy te nie należą do prawa podatkowego**, lecz do tych gałęzi prawa, które są związane z celami, jakie normy podatkowe powinny realizować (np. prawa socjalnego, ochrony środowiska, prawa o stowarzyszeniach). Zwolnienia podatkowe stanowią tu bowiem w istocie rzeczy sposób finansowania przez państwo określonych dziedzin życia społecznego, alternatywny wobec klasycznego finansowania budżetowego. Analizowane zwolnienia dotyczą raczej mało typowej działalności gospodarczej, gdzie elementy komercyjne nie odgrywają większej roli, gdyż celem działalności podmiotów zwolnionych od podatku jest w pierwszym rzędzie zaspokajanie potrzeb społecznych.

Poza wymienionymi zwolnieniami, w rozdziale 4 występują także zwolnienia podobne, a nawet identyczne, jak w przypadku opodatkowania działalności gospodarczej osób fizycznych, dotyczące opodatkowania podmiotów zagranicznych (art. 17 ust. 1 pkt 3, 17, 18 PDOPrU). W sumie zwolnienia inne niż związane z przedstawionymi celami społecznymi przekraczają wyraźnie liczbę tego rodzaju zwolnień. Wśród tych innych zwolnień wyróżnić można także zwolnienia, których brak w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych (np. dochody związane z restrukturyzacją finansową przedsiębiorstw i banków – art. 17 ust. 1 pkt 19 PDOPrU).

4. Koszty uzyskania przychodu

675 Koszty uzyskania przychodu są zasadniczym elementem konstrukcyjnym podatku dochodowego, gdy źródłem uzyskiwania przychodów jest szeroko rozumiana działalność gospodarcza, a więc tzw. dochody fundowane. Inaczej bowiem niż w przypadku dochodów niefundowanych, pochodzących z pracy lub rent czy emerytur, regułą jest ustalanie **rzeczywistych kosztów**, zaś wyjątkiem kosztów określanych przez ustawodawcę w sposób zryczałtowany.

Koszty uzyskania, jak już pisano, decydują o wewnętrznej strukturze podatkowoprawnego stanu faktycznego. Szeroki zakres zjawisk faktycznych i prawnych związanych z działalnością gospodarczą, a także jej znaczna różnorodność powodują, że problematyka kosztów uzyskania jest niezwykle skomplikowana, tak gdy chodzi o jej prawną regulację, jak i może przede wszystkim o samo stosowanie prawa podatkowego. Problemy związane z kosztami uzyskania wynikają z bogactwa zjawisk faktycznych i prawnych, jakie niesie działalność gospodarcza w warunkach gospodarki rynkowej, niezależnie od tego, jakie podmioty – osoby fizyczne czy prawne – podlegają opodatkowaniu. Uzasadnia to łączną analizę opodatkowania działalności gospodarczej w aspekcie kosztów uzyskania przychodów, obejmującą swym zakresem opodatkowanie osób fizycznych (i podmiotów zrównanych z nimi) oraz osób prawnych (i jednostek organizacyjnych traktowanych dla celu podatku dochodowego jak osoby prawne). Przemawiają za tym także przesłanki prawne, głównie zaś regulacja kosztów uzyskania przychodów w obu ustawach o podatku dochodowym, która jest w zasadzie identyczna.

676 Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych przyjmuje podobną zasadę, jak ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych, zgodnie z którą kosztami uzyskania przychodów są koszty poniesione w **celu osią-**

gnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów, z wyjątkiem kosztów wymienionych w art. 16 ust. 1 PDOPrU (art. 15 ust. 1 PDOPrU). Będą to więc koszty ekonomiczne zmierzające do uzyskania dochodu, przy czym, jak przyjmuje się w orzecznictwie, określone przychody można uznać za należne, a koszty za poniesione dopiero wówczas, **gdy tego rodzaju zdarzenia faktyczne lub prawne wystąpią w rzeczywistości** (wyr. NSA z 16.7.1999 r., III SA/Łd 134/99, MoPod 2000, Nr 1, s. 3; wyr. WSA w Gliwicach z 8.4.2008 r., SA/Gl 5/08, niepubl.).

Rozszerzenie, od 2007 r. w obu ustawach o podatku dochodowym, normatywnego pojęcia kosztów uzyskania przychodów o koszty poniesione dla zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów jest przykładem wpływu orzecznictwa podatkowego na prawodawcę, a także ilustracją tezy, iż prawem jest to, co jako prawo funkcjonuje w rzeczywistości społecznej. W gruncie rzeczy bowiem zmiana stanu prawnego nie wpłynęła w sposób zasadniczy na samą praktykę opodatkowania. Już bowiem w latach 90. XX w. przyjęto w orzecznictwie, iż kosztami uzyskania przychodów są także nakłady, których celem jest zabezpieczenie i zachowanie źródła przychodów (wyr. NSA z 13.3.1998 r., I SA/Lu 230/97, niepubl.), tak aby przynosiło ono przychody także w przyszłości (wyr. NSA z 12.5.1999 r., I SA/Wr 482/97, niepubl.).

677 Zakwalifikowanie danego stanu faktycznego do kosztów uzyskania przychodów zależy od przeznaczenia określonych wydatków. Celowość i efektywność nakładów gospodarczych pozostawione są ocenie podatnika. Jak słusznie przyjęto w orzecznictwie, o tym co jest celowe, decyduje bowiem podmiot gospodarczy, a nie organ podatkowy (wyr. NSA z 8.9.2000 r., I SA/Łu 1317/98, niepubl.; wyr. WSA w Olsztynie z 21.8.2008 r., I SA/Ol 273/08, Jurysdykcja Podatkowa 2008, Nr 6, s. 91). Administracja może jedynie badać związek nakładów gospodarczych z przychodami, zaś ocena ich racjonalności pozostaje poza zakresem kontroli podatkowej. Ustalenie tego związku w praktyce opodatkowania staje się jednym z najbardziej istotnych problemów podatku dochodowego.

W sądownictwie administracyjnym przyjęto, że normatywna konstrukcja kosztów uzyskania oparta jest na swoistej **klauzuli generalnej**, według której kosztami uzyskania przychodów są **wszystkie koszty** poniesione w celu osiągnięcia przychodów, **z wyjątkiem taksatywnie w ustawie wymienionych**. Podstawowe znaczenie dla praktyki opodatkowania ma sposób wypełniania tej klauzuli przez orzecznictwo podatkowe.

Koszty uzyskania przychodów – według NSA – powinny być ponoszone w celu osiągnięcia przychodu oraz pozostawać w związku ze źród-

łami przychodów (wyr. z 28.8.1992 r., SA/Wr 56/92, POP 1994, z. 2, s. 35; wyr. z 24.11.2007 r., II FSK 1447/05, Legalis). W innym orzeczeniu przyjęto, że aby pewien wydatek stał się kosztem uzyskania przychodu, to pomiędzy tym wydatkiem a osiągnięciem przychodu musi zachodzić związek przyczynowo-skutkowy tego typu, że poniesienie wydatku ma wpływ na powstanie lub zwiększenie przychodu (wyr. z 11.4.1994 r., SA/Wr 1861/93, POP 1995, z. 5, s. 97; tak też wyr. z 29.11.1994 r., SA/Wr 1242/94, ONSA 1996, Nr 1, poz. 11; wyr. z 24.4.2009 r., I Sa/Rz 694/08, niepubl.). W orzecznictwie NSA można także dostrzec poszukiwanie bezpośredniego związku między kosztem uzyskania przychodu a samym przychodem. Według jednego z orzeczeń przy ustalaniu kosztów uzyskania przychodu każdy wydatek wymaga indywidualnej oceny pod kątem bezpośredniego związku z przychodem i racjonalnością działania dla osiągnięcia tego przychodu (wyr. z 9.9.1994 r., III SA 30/94, MoPod 1995, Nr 1, s. 18; podobnie wyr. z 3.11.1992 r., SA/Po 1393/92, ONSA 1993, Nr 4, poz. 101; wyr. z 24.11.2007 r., II FSK 1447/05, niepubl.). Zbliżone stanowisko zaprezentowano w innym orzeczeniu, według którego, kosztem uzyskania przychodu jest tylko taki wydatek, który został poniesiony, aby osiągnąć konkretny przychód będący wielkością wyjściową do obliczenia podatku (wyr. z 11.11.1994 r., SA/Bk 79/94, MoPod 1995, Nr 6, s. 180). Przedstawiona linia orzecznicza została w pewnym stopniu zakwestionowana przez Sąd Najwyższy, który stwierdził, że za koszty uzyskania przychodu należy uznać wszelkie koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodu, co prowadzi do wniosku, że są to „wszelkie koszty" w szerokim znaczeniu tego wyrażenia prawnego (wyr. SN z 26.9.1995 r., III ARN 32/95, Glosa 1997, Nr 1, poz. 12). Stanowisko zaprezentowane przez Sąd Najwyższy można także dostrzec w nowszych orzeczeniach NSA. W wyroku z 12.5.1999 r. (I SA/Wr 482/97, niepubl.) przyjęto, iż aby uznać dany wydatek za koszt uzyskania przychodów nie jest konieczne w każdym przypadku wykazanie pomiędzy nim a przychodem **bezpośredniego związku**. Ustawodawca, posługując się zwrotem **wszelkie koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodu**, nie posługuje się sformułowaniem **skutek**, co oznacza, iż brak skutku w postaci przychodu nie dyskwalifikuje wydatku, według wyr. NSA z 1.6.2000 r. (SA/Rz 1596/97, niepubl.; podobnie wyr. WSA w Poznaniu z 8.4.2009 r., I SA/Po 205/09), jako kosztu poniesionego w celu osiągnięcia przychodu. W innym orzeczeniu sąd zajął stanowisko, iż ocena możliwości uzyskania przychodu ze względu na poniesienie danego wydatku powinna być dokonywana w oparciu o kryteria obiektywne i w odniesieniu do **momentu dokonywania wydatku** – w chwili jego dokonywania podatnik mógł się spodziewać osiągnięcia

przychodu (wyr. NSA z 11.12.2002 r., I SA/Łd 493/01, niepubl.). Wreszcie w wyroku z 13.7.2007 r. (III SA/Wa 382/07, niepubl.) WSA w Warszawie uznał za koszty uzyskania przychodów wydatki poniesione na pozyskanie i obsługę kredytu przeznaczonego na wypłatę dywidendy, jako wydatki **pośrednio** związane z prowadzeniem działalności gospodarczej.

Przyjęte przez Sąd Najwyższy rozumienie kosztów uzyskania przychodu oraz sądów administracyjnych, odpowiada pojęciu tych kosztów w gospodarce rynkowej, charakteryzującej się znaczną różnorodnością działalności gospodarczej prowadzonej często w warunkach dużego ryzyka i niepewności.

Uznanie danego wydatku za koszty uzyskania przychodu powinno być uzależnione przede wszystkim od jego przeznaczenia. Podmioty stosujące prawo – administracja podatkowa i sądy – nie powinny natomiast badać celowości i efektywności nakładów gospodarczych podatnika, lecz jedynie, czy dany rodzaj wydatku pozostaje w związku z działalnością przedsiębiorstwa i nie stanowi wydatków ponoszonych na cele osobiste podmiotów zarządzających przedsiębiorstwem lub osób trzecich. Takie rozumienie kosztów uzyskania, oparte na ich istocie ekonomicznej, dominuje we współczesnych ustawodawstwach podatkowych. Za koszty uzyskania przychodu uznaje się bowiem z reguły wydatki, które mają swoją przyczynę w działalności przedsiębiorstwa, co powoduje, że podstawowym kryterium zaliczania ich do kosztów uzyskania jest rozgraniczenie wydatków przedsiębiorstwa od wydatków na cele prywatne.

678 Uregulowanie generalne kosztów uzyskania w art. 15 ust. 1 PDOPrU oparte zostało na **ekonomicznym** pojęciu kosztów, podobnie zresztą jak w przypadku reguły określającej koszty uzyskania w podatku dochodowym od osób fizycznych. Biorąc jednak pod uwagę gospodarczy charakter stanów faktycznych podlegających opodatkowaniu, reguła zawarta w art. 15 ust. 1 PDOPrU ma w rzeczywistości szersze zastosowanie niż w przypadku opodatkowania osób fizycznych (regulacja zawarta w art. 22 ust. 1 PDOFizU), gdzie podatkowoprawny stan faktyczny dotyczy nie tylko działalności gospodarczej, zaś ryczałtowe ustalanie kosztów odgrywa istotną rolę.

679 Podstawowe znaczenie dla opodatkowania działalności gospodarczej (tak osób prawnych, jak i fizycznych) ma przyjęcie w obu ustawach zasady, że kosztami uzyskania są wszelkie nakłady związane z działalnością gospodarczą, poza tymi, których ustawy ze względu na cele opodatkowania w sposób wyraźny nie uznają za koszty uzyskania przychodu. Kosztami uzyskania są zatem wszelkie odpisy, koszty i wydatki poniesione dla osiągnięcia przychodu, poza jednoznacznie przez prawo wykluczonymi. Będą to zatem koszty związane z całokształtem działalności podatnika.

Należy przyjąć, że w przypadku, gdy organ podatkowy kwestionuje związek określonych kosztów z działalnością gospodarczą podatnika, powinien w sposób wyraźny wykazać brak tego rodzaju związku (np. koszty delegacji zagranicznej, jeżeli wyjazd nie pozostawał w jakimkolwiek związku z działalnością podmiotu gospodarczego). Wszelkie niejasności czy też wątpliwości związane z podatkowoprawnym stanem faktycznym, a więc także dotyczące kosztów uzyskania przychodów, nie mogą być, jak słusznie przyjmuje się w orzecznictwie, rozstrzygane na niekorzyść podatnika (wyr. NSA z 20.3.1997 r., SA/Po 1459/96, POP 1999, z. 4, s. 113). Jednak, jak przyjęto w innym orzeczeniu, na organy podatkowe nie można nakładać nieograniczonego obowiązku poszukiwania faktów, potwierdzających związek przyczynowy pomiędzy oznaczonymi wydatkami a uzyskanym przychodem, jeżeli podatnik nie dostarczył dowodów w tym zakresie, a z ustaleń organu podatkowego wynikają wnioski przeciwne do twierdzeń podatnika (wyr. SN z 5.4.2002 r., III RN 22/01, OSNP 2002, Nr 24, poz. 585; wyr. WSA w Poznaniu z 19.2.2008 r., I SA/Po 1625/07, niepubl.).

Zasada, zgodnie z którą kosztami uzyskania przychodu są wszelkie koszty ekonomiczne – poza wyraźnie wykluczonymi – ma istotne znaczenie zarówno przy określaniu należności podatkowych, jak i przy ocenie zgodności rachunkowości podatnika z wymogami prawa.

Ewidencja rachunkowa powinna stanowić podstawę oceny związku kosztów podatnika z prowadzoną przez niego działalnością gospodarczą. Tym niemniej należy podzielić stanowisko prezentowane w orzecznictwie, iż poniesienie wydatku stanowiącego koszt uzyskania przychodów może być udowodnione każdym dowodem, a więc nie tylko dokumentem mającym walor dokumentu księgowego, byleby tylko ten dowód wskazywał, że podatnik faktycznie poniósł określony wydatek (wyr. NSA z 20.4.2001 r., III SA 3352/99, PP 2002, Nr 2, s. 63; wyr. WSA w Kielcach z 18.9.2008 r., I SA/Ke 237/08, MoP 2008, Nr 11, poz. 562). Związek kosztów z działalnością gospodarczą należy rozpatrywać w kontekście **całokształtu** tej działalności, gdyż wszelkie koszty ekonomiczne powiązane z uzyskanymi przychodami są kosztami „prawnymi" kształtującymi dochód, z wyjątkiem tylko tych, które są wyraźnie wyłączone przez ustawę.

680 **Pełna ewidencja księgowa**, którą z reguły prowadzą osoby prawne, stanowi przede wszystkim liczbowe odzwierciedlenie zjawisk gospodarczych mających wpływ na majątek podatnika oraz kształtowanie się jego sytuacji finansowej. Niezależnie jednak od tego ewidencja ta powinna również zapewnić możliwość ustalania dochodu, podstawy opodatkowania i należnego podatku. Wymaga to niejednokrotnie **„podatkowego" księgowania** określonych zjawisk gospodarczych (np. zaliczanie ich do kosztów bie-

żących albo inwestycji), zgodnie z przepisami ustaw o podatku dochodowym. Chodzi przede wszystkim o przepisy art. 22 i 23 PDOFizU oraz art. 15 i 16 PDOPrU. W rzeczywistości bowiem niejednokrotnie koszty ekonomiczne są wyższe od kosztów „prawnych", a w konsekwencji dochód „podatkowy" jest wyższy od dochodu ekonomicznego.

W art. 15 PDOPrU, poza ogólną regułą ujętą w ust. 1, zamieszczono także rozwiązanie prawne uzupełniające tę regułę (ust. 1 pkt 1b–1x). Poza tym, w przepisach tego artykułu uregulowano zasadę, zgodnie z którą koszty uzyskania przychodów **bezpośrednio** związane z przychodami potrącalne są tylko w tym roku podatkowym, w którym **osiągnięte zostały odpowiadające im przychody** (art. 15 ust. 4 PDOPrU). Oznacza to, iż koszty nabycia materiałów i surowców poniesione przez przedsiębiorcę w danym roku, mogą być uznane jako koszty uzyskania przychodów dopiero w tym roku podatkowym, w którym zostały zużyte do produkcji i realizacji usług, a nie w roku ich zakupu. Natomiast koszty uzyskania przychodów, **inne niż bezpośrednio związane z przychodami**, potrącalne są w dacie ich poniesienia (art. 15 ust. 4d PDOPrU). Przedstawione regulacje mogą prowadzić w praktyce opodatkowania do wielu kontrowersji, co do tego, jakie koszty należy uznać za bezpośrednio związane z przychodami, a które z nich nie są takimi kosztami. Należy przy tym zwrócić uwagę, iż pojęcia te są nie tylko kształtowane przez zwroty niedookreślone, lecz także nie mają swego odpowiednika w innych gałęziach prawa związanych z działalnością gospodarczą (np. nie posługuje się takimi pojęciami – prawo bilansowe).

Na szczególną uwagę zasługują istotne dla opodatkowania działalności gospodarczej koszty uzyskania przychodów związane **z odpisami z tytułu zużycia środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych (odpisy amortyzacyjne)**. Wzbudzają one bowiem w praktyce wiele kontrowersji.

681 Odpisy amortyzacyjne można zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów, według art. 15 ust. 6 PDOPrU, jedynie wówczas, gdy są dokonywane zgodnie z przepisami art. 16a–16m PDOPrU, zaś w przypadku podatku dochodowego od osób fizycznych, gdy są dokonywane zgodnie z przepisami art. 22a–22o PDOFizU.

682 Środkami trwałymi podlegającymi amortyzacji są – według art. 16a PDOPrU (art. 22a PDOFizU) – stanowiące własność lub współwłasność podatnika, nabyte lub wytworzone we własnym zakresie, kompletne i zdatne do użytku w dniu przyjęcia do używania budowle, budynki oraz lokale będące odrębną własnością, maszyny, urządzenia i środki transportu oraz inne przedmioty. Warunkiem zaliczenia do środków trwałych jest,

aby przewidywany okres używania wymienionych przedmiotów był **dłuższy niż rok**, zaś ich wykorzystywanie było związane z prowadzoną przez podatnika działalnością gospodarczą albo też, aby były one oddane do używania na podstawie umowy najmu, dzierżawy lub innej umowy o podobnym charakterze. Zasada ta doznaje wyjątku w przypadku dokonania wpłaty na poczet nabycia fabrycznie nowego środka trwałego, którego dostawa zostanie dokonana w następnych okresach sprawozdawczych. Dopuszcza się tu, przy spełnieniu warunków określonych przez prawo, możliwość zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów dokonanej wpłaty na nabycie środka trwałego, a więc jeszcze przed przyjęciem go do używania (art. 16k ust. 14–21 PDOPrU oraz art. 22 ust. 1s i art. 22k ust. 14–21 PDOFizU).

Amortyzacji podlegają także, niezależnie od przewidywanego okresu używania, przejęte do używania, inwestycje w **obcych środkach trwałych**, budynki i budowle wybudowane na cudzym gruncie oraz składniki majątkowe niestanowiące własności lub współwłasności podatnika, wykorzystywane przez niego na cele gospodarcze na podstawie umowy określonej w art. 17a pkt 1 PDOPrU (umowa *leasingu*), zawartej z właścicielem lub współwłaścicielem tych składników – jeżeli zgodnie z przepisami rozdziału 4a (normującego opodatkowanie stron umowy *leasingu*) odpisów amortyzacyjnych dokonuje korzystający (leasingobiorca).

Odpisy amortyzacyjne dokonywane są, jeżeli wartość początkowa środka trwałego albo wartości niematerialnej i prawnej w dniu przyjęcia do używania jest wyższa niż 3500 zł. Podatnicy – zgodnie z art. 16d PDOPrU (art. 22d PDOFizU) – mogą nie dokonywać odpisów amortyzacyjnych, gdy wartość składników majątkowych jest niższa niż 3500 zł. W takich przypadkach wydatki na nabycie takich składników stanowią koszty uzyskania przychodów w dniu oddania ich do używania.

683 Zagadnienie własności środków trwałych nie jest uregulowane w prawie podatkowym, z czego wynika, że zgodnie z zewnętrzną wykładnią systemową mają zastosowanie przepisy Kodeksu cywilnego. Przedmiotem własności według Kodeksu są rzeczy (art. 140 KC), zaś za rzecz uznaje się przedmioty materialne, które mają charakter samoistny – są na tyle wyodrębnione, że mogą być w obrocie traktowane jako dobra samoistne (art. 45 KC). Rzeczy mogą być ruchome i nieruchome, a nieruchomościami według prawa cywilnego są grunty, budynki trwale połączone z gruntami, a także z mocy szczególnych przepisów części budynków (lokale mieszkalne). Należy przy tym pamiętać, że w polskim prawie obowiązuje zasada *superficies solo cedit* (art. 48 i 191 KC), według której wszystko, co zostaje z gruntem trwale połączone, staje się częścią nieruchomości

gruntowej. Niekiedy jednak, na mocy szczególnych przepisów Kodeksu cywilnego (art. 49, 235, 272 § 2, art. 279 § 1) lub innych ustaw, dopuszcza się wyjątek od tej zasady i wówczas obiekty trwale połączone z gruntem traktowane są jako odrębne rzeczy mogące stanowić własność innej osoby niż właściciel gruntu (typowym przykładem jest wieczyste użytkowanie).

684 Warunkiem zaliczenia składnika majątkowego do środków trwałych jest, aby **przewidywany** okres jego używania **przekroczył** rok, przy czym obecnie decyduje o tym sam podatnik. W sytuacji więc, gdy podatnik przyjmie, że określony składnik majątkowy używany będzie przez niego jedynie w okresie rocznym, zalicza się koszty jego nabycia (koszty wytworzenia) do kosztów uzyskania przychodów jednorazowo w pełnej wartości w dacie nabycia (wytworzenia) tego składnika. W sytuacji jednak gdy składnik majątkowy – przekraczający wartość 3500 zł – używany jest faktycznie dłużej niż rok, podatnik ma obowiązek zaliczenia go do środków trwałych według ceny nabycia (kosztu wytworzenia), a następnie zmniejszenia kosztów uzyskania przychodów o różnicę pomiędzy ceną nabycia (kosztem wytworzenia), a kwotą odpisów amortyzacyjnych ustaloną za cały dotychczasowy okres używania zwiększoną o odsetki za okres, w którym składniki majątkowe nie były zaliczane do środków trwałych albo wartości niematerialnych i prawnych. Korekta kosztów uzyskania doprowadzi do zwiększenia wysokości podstawy opodatkowania (przez zmniejszenie kosztów) w drugim roku użytkowania danego składnika majątkowego.

685 Kosztami uzyskania przychodu są również **odpisy amortyzacyjne** dotyczące **wartości niematerialnych i prawnych**. Według przepisów powoływanych ustaw o podatku dochodowym wartościami niematerialnymi i prawnymi są nabyte przez podatnika prawa majątkowe nadające się do gospodarczego wykorzystania (np. spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu mieszkalnego i użytkowego, autorskie lub pokrewne prawa majątkowe, prawa do projektów, patentów, wynalazków wzorów użytkowych, wzorów zdobniczych znaków towarowych, licencje). Wartości niematerialne i prawne powinny ponadto mieć przewidywany okres używania dłuższy niż rok lub też być przeznaczone do oddania do używania na podstawie stosownej umowy, a także powinny być przeznaczone na potrzeby podatnika związane z prowadzeniem przez niego działalności gospodarczej.

Do wartości niematerialnych i prawnych zalicza się również m.in. wartość firmy powstającą w wyniku nabycia przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części, czy też składniki majątkowe niestanowiące własności lub współwłasności podatnika wykorzystywane do prowadzenia działalności gospodarczej na podstawie umowy *leasingu*. Przepisy analizowanych

ustaw wymieniają jedynie przykładowo prawa majątkowe nadające się do gospodarczego wykorzystania, pomijając wiele istotnych praw tego rodzaju, jak wierzytelności, prawa do spadku, prawa rodzinne o charakterze majątkowym, co pozwala na przyjęcie tezy, że zakres wartości niematerialnych i prawnych, od których można dokonać odpisów amortyzacyjnych, jest znacznie szerszy, niż to określają powoływane przepisy.

686 Odpisy amortyzacyjne od środków trwałych stanowią w zasadzie **pieniężny wyraz zużycia się środków trwałych w procesach produkcyjnych**. Nieco inaczej wygląda sprawa w przypadku wartości niematerialnych i prawnych, które ze swej istoty nie są ujmowane w postaci fizycznej, zaś odpisy amortyzacyjne związane z tymi środkami stanowią w rzeczywistości rozłożone w czasie odpisy pieniężne wydatków dokonywanych często jednorazowo.

687 Wysokość odpisów amortyzacyjnych zależy od wartości początkowej środka trwałego, przewidywanego okresu jego zużycia oraz przyjętej metody amortyzacji. Amortyzacji dokonuje się od własnych lub stanowiących współwłasność środków trwałych, środków przyjętych do odpłatnego korzystania (jeżeli zgodnie z przepisami prawa zalicza się je do majątku podmiotu używającego), budynków i budowli wybudowanych na cudzym gruncie, a także od przejętych do używania inwestycji w obcych środkach trwałych, jak również wartości niematerialnych i prawnych.

Możliwości zaliczania odpisów amortyzacyjnych do kosztów uzyskania przychodów, jak już wspomniano, uzależnione są w pierwszym rzędzie od tego, czy są one zgodne z przepisami ustaw o podatku dochodowym (od osób fizycznych i od osób prawnych), a nie przepisami prawa w ogóle. Jest to istotne, zważywszy, że podatnicy, zobowiązani przez przepisy ustawy o rachunkowości do prowadzenia ksiąg rachunkowych, mogą, zgodnie z art. 32 RachunkU, stosować **własne metody** amortyzacji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych. Jednak do kosztów uzyskania przychodów można zaliczyć jedynie odpisy amortyzacyjne dokonywane według zasad określonych w analizowanych ustawach.

Ogranicza to bez wątpienia swobodę prowadzenia działalności gospodarczej przez podatników, a przez to może ujemnie wpływać na jej efekty ekonomiczne. W Unii Europejskiej obserwuje się tendencję do dość szerokiego respektowania przepisów prawa bilansowego na gruncie prawa podatkowego, w tym także normujących zasady amortyzacji (dotyczy to zwłaszcza takich państw jak, Austria, Belgia, Francja, Hiszpania, Niemcy, Włochy).

688 Podstawowe znaczenie dla normatywnego określenia kosztów uzyskania przychodów mają, obok przepisów określających ogólne zasady dotyczą-

ce tych kosztów, także przepisy art. 16 PDOPrU (art. 23 PDOFizU), które *expressis verbis* ustalają, jakie koszty, pomimo ich ekonomicznego charakteru, nie są uznawane przez prawodawcę za koszty uzyskania przychodów. W art. 16 PDOPrU wylicza się enumeratywnie przypadki (około 75), kiedy nie uznaje się za koszty uzyskania przychodów określonych wydatków gospodarczych podatnika poniesionych w celu ich osiągnięcia. Można je, dla uzyskania całościowego obrazu, ująć w pewne grupy rodzajowe.

689 Przepisy art. 16 PDOPrU oraz art. 23 PDOFizU są podobnie ujęte, tak gdy chodzi o technikę prawną – polegającą na enumeratywnym wyliczeniu określonych sytuacji faktycznych i prawnych kształtujących wewnętrzną strukturę podatkowoprawnego stanu faktycznego – jak również samą ich treść. W zdecydowanej większości przypadków ustawodawca powtarza dosłownie treść danych przepisów w obu ustawach, z tym, że regulacje dotyczące osób prawnych (i innych spółek zrównanych podatkowo z osobami prawnymi) mają nieco szerszy zakres przedmiotowy, co wiąże się z faktem, że niektóre rodzaje działalności gospodarczej mogą być wykonywane wyłącznie przez osoby prawne, jak w szczególności wykonywanie większości czynności (usług) bankowych.

Regulacje zawarte odpowiednio w art. 16 PDOPrU i art. 23 PDOFizU, ze względu na ich różnorodność przedmiotową oraz znaczną liczbę unormowanych tam przypadków, można przedstawić jedynie w sposób syntetyczny, przy zastosowaniu pewnych umownych kryteriów. Należy przyjąć, że ze względu na samą treść rozpatrywanych przepisów najbardziej właściwe będzie ujęcie wydatków nieuznawanych za koszty uzyskania przychodów w grupy charakteryzujące się w miarę jednorodnym stanem faktycznym. Powinny to być równocześnie takie wydatki, które mają największe znaczenie w praktyce opodatkowania działalności gospodarczej.

690 Najbardziej istotne dla gospodarki podatnika zdają się być następujące rodzaje wydatków nieuznawanych za koszty uzyskania, wymienione w odpowiednich punktach art. 16 PDOPrU i art. 23 PDOFizU:

1) niektóre rodzaje wydatków na środki trwałe (pkt 1, 5 i 6 w obu artykułach);
2) wydatki związane z tworzeniem przez podatników funduszy (pkt 9 i 7);
3) wydatki o charakterze rezerw (pkt 22, 26, 27);
4) wydatki związane ze spłatą kredytów, pożyczek oraz innych zobowiązań (pkt 10, 8);
5) darowizny (pkt 14, 11);
6) określone rodzaje podatków (pkt 15, 46, 47, 12, 43, 44);
7) określone rodzaje kosztów egzekucji, grzywny i kary pieniężne, odsetki od nieterminowej realizacji zobowiązań podatkowych, straty po-

wstałe w wyniku nieobjętych zwolnieniem od podatku akcyzowego ubytków wyrobów akcyzowych oraz podatku akcyzowego od tych ubytków, opłaty sankcyjne podlegające wpłacie do budżetu państwa lub budżetów jednostek samorządu terytorialnego (pkt 17–22 oraz 47 i 54, 14–16 oraz 44 i 59);

8) wierzytelności przedawnione i nieściągalne, umorzone kredyty i wierzytelności, straty z tytułu sprzedaży wierzytelności (pkt 20, 25, 39, 43, 44, 20, 40, 41);
9) koszty reprezentacji (pkt 28, 23);
10) składki na rzecz organizacji, do których przynależność podatnika nie jest obowiązkowa (pkt 37, 30).

Wymienione rodzaje wydatków są typowe dla działalności gospodarczej, lecz ich waga ekonomiczna jest różna, jak również zróżnicowany jest stopień trudności związany ze stosowaniem tych przepisów w praktyce opodatkowania. Z tego też punktu widzenia bliższego omówienia wymagają nieuznawane za koszty uzyskania wydatki na środki trwałe, wydatki związane z najmem i dzierżawą, wydatki o charakterze rezerw i funduszy, wydatki związane ze spłatą zobowiązań (w tym kredytów), a także wierzytelności przedawnione i nieściągalne oraz umorzone kredyty i wierzytelności.

691 **Kosztami uzyskania przychodów** nie są nakłady na środki trwałe stanowiące wydatki na nabycie gruntów lub prawa wieczystego użytkowania gruntów (z wyjątkiem opłat za wieczyste użytkowanie), wydatki na nabycie lub wytworzenie we własnym zakresie środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, a także wydatki na ulepszenie środków trwałych, które zgodnie z odrębnymi przepisami powiększają wartość tych środków stanowiących podstawę naliczania odpisów amortyzacyjnych (art. 16 ust. 1 pkt 1 PDOPrU oraz art. 23 ust. 1 pkt 1 PDOFizU). Przepisy te regulują bardzo istotne z ekonomicznego punktu widzenia nakłady gospodarcze podatnika, a ich w znacznej mierze techniczno-ekonomiczny charakter powoduje w praktyce opodatkowania znaczne trudności w stosowaniu prawa podatkowego. Dochodzi bowiem często do kontrowersji pomiędzy organami podatkowymi a podatnikami przy interpretacji analizowanych przepisów.

692 Jednym z najważniejszych rodzajów kosztów, jakie występują przy prowadzeniu działalności gospodarczej, są koszty związane z **nakładami na środki trwałe**. Celem tych nakładów może być podtrzymywanie wartości użytkowej środków trwałych – konserwacja, remonty, lub też podjęcie nowej działalności, albo też rozszerzenie jej – inwestycje. Generalnie można stwierdzić, że nakłady na środki trwałe uwzględniane są przy usta-

laniu kosztów uzyskania przychodów. Wyjątek stanowią wydatki na nabycie gruntów lub prawa wieczystego użytkowania gruntów, które zgodnie z wymienionymi przepisami nie są kosztami uzyskania przychodów, a także nie dokonuje się od nich odpisów amortyzacyjnych.

693 W przypadku nakładów remontowych (konserwacji) przyjęto, że zaliczone są one do **kosztów bieżących** i jako takie odliczane od przychodów w roku podatkowym, w którym zostały poniesione. Inaczej jest natomiast w przypadku **inwestycji**. Nakłady na te cele nie stanowią kosztów uzyskania przychodu w danym roku podatkowym; w ciężar kosztów uzyskania przychodu zalicza się natomiast odpisy **amortyzacyjne** od tych środków. Dlatego też, zgodnie z powoływanymi przepisami, kosztami uzyskania przychodów nie są nakłady na nabycie lub wytworzenie środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, gdy podlegają one odpisom amortyzacyjnym. Oznacza to, że w rzeczywistości także te koszty są kosztami uzyskania, lecz rozliczanymi dla celów podatkowych zgodnie z przepisami normującymi zasady dokonywania odpisów amortyzacyjnych. W szczególności nakłady te uwzględniane są jako koszty w wysokości odpisów amortyzacyjnych naliczonych od wartości początkowej środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych poczynając od miesiąca, w którym środek trwały przyjęto do używania aż do miesiąca, w którym dokonano odpisu pełnej wartości środka, przy czym odpisy dokonywane są co miesiąc w równych ratach.

694 Wartością początkową środka trwałego w razie jego nabycia jest **cena nabycia**, zaś w razie wytworzenia we własnym zakresie – **koszty wytworzenia** (art. 16g PDOPrU oraz art. 22g PDOFizU), przy czym prawodawca rozszerza zakres ceny nabycia (kupna) poza kwotę należną sprzedającemu na wszelkiego rodzaju koszty związane z zakupem (koszty transportu, ubezpieczenia w drodze, montażu itp.), w tym także opłaty notarialne, skarbowe i inne, poza podatkiem od towarów i usług, który zgodnie z odrębnymi przepisami pomniejsza cenę nabycia. Można mieć wątpliwości, czy przy tego rodzaju ujęciu ceny nabycia zbyt daleko nie odbiega ona od ceny rzeczywistej. Wydaje się, że jedynie względy fiskalne spowodowały przyjęcie takiego pojęcia ceny. W tej sytuacji wartość środka trwałego określana dla celów amortyzacji różni się istotnie od jego wartości techniczno-ekonomicznej, co wypacza rachunek kosztów. Bardziej właściwe z tego punktu widzenia byłoby zaliczanie do wartości początkowej środków trwałych jedynie kwoty należnej sprzedającemu, zaś wszelkie inne koszty związane z nabywaniem środków trwałych, zwłaszcza opłaty notarialne i skarbowe, należałoby traktować jako koszty bieżące odliczane od przychodu w tym roku podatkowym, w którym zostały poniesione.

695 Przedstawioną regulację ujmującą w sposób szeroki cenę nabycia należy odnieść jedynie do środków trwałych **podlegających amortyzacji**. Za taką interpretacją przemawiają podstawowe zasady wykładni prawa podatkowego. Przede wszystkim szerokie ujmowanie ceny w rozpatrywanym przepisie dotyczy określonych elementów konstrukcyjnych amortyzacji, a w szczególności podstawy dokonywania odpisów amortyzacyjnych – wartość początkowa środków trwałych nabytych w drodze kupna oraz wartość początkowa środków wytworzonych we własnym zakresie, a także nabytych w drodze spadku, darowizny lub w inny nieodpłatny sposób. Nie można go w drodze swego rodzaju analogii przenosić na wydatki dotyczące nabycia gruntów lub prawa wieczystego użytkowania gruntów, skoro nie podlegają one amortyzacji.

696 Analogia w prawie podatkowym powinna być wykorzystywana bardzo ostrożnie, z wykluczeniem możliwości jej stosowania na niekorzyść podatników. Dlatego też uzasadnione jest stanowisko, zgodnie z którym jako wydatki niestanowiące kosztów uzyskania przychodów przy nabywaniu gruntów lub prawa wieczystego użytkownika należy traktować jedynie cenę nabycia gruntów lub prawa wieczystego ich użytkowania. Natomiast podatek od czynności cywilnoprawnych, będący w rzeczywistości podatkiem obrotowym, a także opłata notarialna czy też sądowa są wydatkami pozostającymi **w związku** z nabyciem gruntu lub prawa wieczystego użytkowania i jako takie pozostają kosztami uzyskania przychodu.

697 Pewne kontrowersje w praktyce opodatkowania budzi zagadnienie zaliczania nakładów na środki trwałe do **inwestycji** lub też **remontów**. Ustawodawca bowiem nie uznaje za koszty uzyskania nie tylko nakładów inwestycyjnych, lecz także wydatków na ulepszenie środków trwałych, które zgodnie z odrębnymi przepisami powiększają wartość środków stanowiącą podstawę naliczania odpisów amortyzacyjnych. Zgodnie z przepisami ustawy o podatkach dochodowych, środki trwałe uważa się za ulepszone, jeżeli poniesione na nie wydatki przekraczają w danym roku podatkowym 3500 zł i przynoszą wzrost ich wartości użytkowej w stosunku do wartości z dnia przyjęcia ich do używania, mierzonej w szczególności okresem używania, zdolnością wytwórczą, jakością produktów uzyskiwanych za pomocą ulepszonych środków trwałych i kosztami ich eksploatacji (art. 16g pkt 13 PDOPrU oraz art. 22g pkt 17 PDOFizU).

Prawodawca posługuje się w tym przepisie pojęciem techniczno-ekonomicznym, a więc odwołuje się do pewnych wartości **pozaprawnych**. Dlatego też ewentualne spory pomiędzy podatnikiem a organami podatkowymi co do tego, czy określone nakłady na środki trwałe mają jedynie charakter bieżących nakładów eksploatacyjnych, czy też prowadzą do wzrostu

wartości technicznej tego środka w drodze jego ulepszenia (przebudowy, rozbudowy, rekonstrukcji, adaptacji lub modernizacji) w wielu wypadkach są trudne, jeżeli wręcz nie niemożliwe do rozstrzygnięcia na gruncie prawnym. Z tego też względu często niezbędne stają się tu pozaprawne rozstrzygnięcia w płaszczyźnie **technicznej**, przesądzające ostatecznie o tym, czy określony rodzaj nakładów na środki trwałe prowadzi do ulepszenia środków trwałych, a więc jest nakładem zrównanym dla celów podatkowych z nakładami inwestycyjnymi, czy też są to jedynie nakłady mające na celu utrzymanie środków trwałych w zdolności produkcyjnej, a więc nakładami stanowiącymi koszty bieżące i jako takie podlegające odliczaniu od przychodów w danym roku podatkowym.

698 Przepisy regulujące koszty uzyskania przychodu związane z wydatkami odnoszącymi się do najmu, dzierżawy lub umów o podobnym charakterze zasługują na uwagę głównie ze względu na instytucję *leasingu*. Jak przyjmuje się w orzecznictwie, umowy określane przez strony jako „najem", „dzierżawa" lub nazwą o podobnym charakterze, w tym także terminem „*leasing*", powinny być w pierwszej kolejności oceniane pod względem zgodności ich nazwy z treścią, przy czym jednak powinno się raczej brać pod uwagę zamiar stron i cel umowy, niż opierać się na jej dosłownym brzmieniu (art. 65 § 2 KC), co może prowadzić w ostatecznym efekcie do zaliczenia umowy stron do innej, niż strony umowy wskazały, kategorii umów cywilnoprawnych (wyr. NSA z 13.6.2001 r., I SA/Gd 2445/98, niepubl.).

Leasing jako forma obrotu dobrami inwestycyjnymi i dobrami konsumpcyjnymi trwałego użytku, stanowi szczególną formę finansowania inwestycji opartą na konstrukcji odpłatnego użytkowania lub używania rzeczy przez leasingobiorcę bez tytułu własności. Przez umowę *leasingu* – zgodnie z art. 709^1 KC – finansujący (leasingodawca) zobowiązuje się, w zakresie działalności swego przedsiębiorstwa, nabyć rzecz od oznaczonego zbywcy na warunkach określonych w tej umowie i oddać tę rzecz korzystającemu (leasingobiorcy) do używania albo używania i pobierania pożytków przez czas oznaczony, a korzystający zobowiązuje się zapłacić finansującemu w uzgodnionych ratach wynagrodzenie pieniężne, równe co najmniej cenie lub wynagrodzeniu z tytułu nabycia rzeczy przez finansującego.

Leasing jest w rzeczywistości pewnego rodzaju formą kredytowania inwestycji, a jego rozwój zależy zarówno od treści samej umowy *leasingu*, zwłaszcza zaś od tego, na ile jest ona korzystna dla obydwu stron umowy – leasingodawcy i leasingobiorcy – jak też w nie mniejszym stopniu od regulacji prawnej opodatkowania, zwłaszcza zaś podatku dochodowego.

W podatku dochodowym chodzi głównie o rozpatrywane rozwiązania regulujące koszty uzyskania. Istotnym problemem związanym z opodatkowaniem *leasingu* jest również ustalenie ceny zbycia przedmiotu *leasingu* po wygaśnięciu stosunku prawnego *leasingu*.

699 Skutki podatkowe *leasingu* zostały unormowane w Rozdziale 4a ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych „Opodatkowanie stron umowy leasingu" (art. 17a–17l) oraz w Rozdziale 4a ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, tak samo zatytułowanym (art. 23a–23l). Zgodnie z art. 17a PDOPrU (art. 23a PDOFizU), przez umowę *leasingu* rozumie się umowę nazwaną w Kodeksie cywilnym, a także każdą inną umowę, na mocy której leasingodawca (finansujący) oddaje leasingobiorcy (korzystającemu) do odpłatnego używania albo używania lub pobierania pożytków podlegające amortyzacji środki trwałe lub wartości niematerialne lub prawne, a także grunty oraz prawo wieczystego użytkowania gruntów.

Generalnie przyjęto (art. 17b PDOPrU i art. 23b PDOFizU), iż opłaty ponoszone przez leasingobiorcę (korzystającego) w podstawowym okresie umowy (czas oznaczony, na jaki została zawarta umowa) z tytułu używania środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych stanowią **przychód leasingodawcy (finansującego) i koszt uzyskania przychodów leasingobiorcy (korzystającego)**, pod warunkiem iż umowa *leasingu* spełnia przesłanki określone w analizowanych przepisach obu ustaw (m.in. umowa powinna być zawarta na czas określony wynoszący co najmniej 40% normatywnego okresu amortyzacji, jeżeli jej przedmiotem są podlegające amortyzacji rzeczy ruchome lub wartości niematerialne i prawne). Wydatki, które finansujący poniósł na nabycie przedmiotu *leasingu*, nie stanowią kosztów uzyskania przychodu, zważywszy, iż przedmiot *leasingu* należy do jego majątku trwałego, co oznacza, iż kosztami uzyskania przychodów są u niego odpisy amortyzacyjne. Obie ustawy o podatku dochodowym przewidują jednak (art. 17f PDOPrU i art. 23f PDOFizU) także inne rozwiązania dotyczące opłat ponoszonych przez korzystającego. Zgodnie z powołanymi przepisami, do przychodów finansującego i odpowiednio do kosztów uzyskania przychodów korzystającego nie zalicza się opłat, o których mowa w art. 17b PDOPrU i art. 23b PDOFizU, w części stanowiącej spłatę wartości początkowej środków trwałych (wartości niematerialnych i prawnych), jeżeli umowa zawiera postanowienie, **że odpisów amortyzacyjnych w podstawowym okresie umowy *leasingu* dokonuje korzystający (leasingobiorca)**, albo finansujący (leasingodawca) rezygnuje z dokonywania odpisów amortyzacyjnych, w przypadku gdy korzystający (leasingobiorca) jest osobą fizyczną nieprowadzącą działalności gospodarczej.

Nb. 699

700 Jednym z podstawowych – obok przychodów i kosztów uzyskania przychodów – zagadnień związanych ze skutkami podatkowymi umów *leasingu* jest problem przeniesienia własności przedmiotu *leasingu* po upływie podstawowego okresu umowy *leasingu*. Jeżeli po upływie podstawowego okresu umowy *leasingu* finansujący (leasingodawca) przenosi **na korzystającego** (leasingobiorcę) własność środków trwałych lub wartości niematerialnych i prawnych, będących przedmiotem tej umowy, przychodem ze sprzedaży jest – co do zasady – ich wartość określona w umowie sprzedaży, zaś kosztem uzyskania przychodów przy ustalaniu dochodów ze sprzedaży jest rzeczywista wartość netto (art. 17c PDOPrU i art. 23c PDOFizU). Natomiast w przypadku, gdy po upływie podstawowego okresu umowy *leasingu* finansujący przenosi **na osobę trzecią** własność środków trwałych oraz wartości niematerialnych lub prawnych, to wypłaca korzystającemu uzgodnioną w umowie kwotę, którą stanowi przychód korzystającego i odpowiednio koszt uzyskania przychodów finansującego. Po upływie podstawowego okresu umowy *leasingu* może wreszcie mieć miejsce przypadek, iż finansujący **odda korzystającemu do dalszego używania środki trwałe lub wartości niematerialne lub prawne**. W takiej sytuacji – zgodnie z art. 17e PDOPrU i art. 23e PDOFizU – opłaty ustalone przez strony takiej umowy stanowią przychód podatkowy finansującego i koszt uzyskania przychodów korzystającego.

701 Generalna ocena regulacji *leasingu* zamieszczonej w obu ustawach podatkowych jest pozytywna. Przepisy prawne tych ustaw w dostatecznym stopniu uwzględniają przepisy Kodeksu cywilnego oraz porządkują wiele zagadnień budzących poprzednio liczne kontrowersje. Istotne znaczenie dla właściwego posługiwania się przepisami rozpatrywanych ustaw jest wprowadzenie w art. 17a PDOPrU i w art. 23a PDOFizU słowniczka ustawowego, zawierającego wiele podstawowych pojęć niezwykle ważnych dla funkcjonowania *leasingu* na gruncie prawa podatkowego.

702 Problematykę **tworzenia** przez podmiot gospodarczy **rezerw** oraz ich wpływ na opodatkowanie, zwłaszcza zaś na koszty uzyskania przychodów, należy rozpatrywać w płaszczyźnie związków pomiędzy prawem bilansowym, a prawem podatkowym. W prawie bilansowym przyjęta jest zasada, że rezerwy tworzone przez jednostkę gospodarczą odnoszone są w ciężar kosztów. W szczególności utworzenie rezerwy jest kosztem nieponiesionym w momencie jego zaksięgowania. Dlatego też, co do zasady, rezerwy utworzone na gruncie przepisów prawa bilansowego nie są kosztem „podatkowym".

Zgodnie z art. 7 RachunkU, składniki aktywów i pasywów jednostki gospodarczej powinny być wycenione z zachowaniem **zasady ostrożnej**

wyceny, czego wyrazem jest m.in. uwzględnianie przy tej wycenie **rezerwy na znane jednostce ryzyko, grożące straty oraz skutki innych zdarzeń**. Różnice w celach regulacji prawa bilansowego oraz prawa podatkowego powodują, że w konstrukcjach prawa podatkowego nie zawsze uwzględnia się podstawową dla prawa bilansowego zasadę ostrożnej wyceny i związane z nią możliwości tworzenia rezerw. Często bowiem względy fiskalne powodują, że prawo podatkowe nie pozwala na zmniejszenie dochodu podatkowego poprzez utworzenie rezerw na niepewne zobowiązania o charakterze cywilnoprawnym lub też rezerw na przewidywane straty – zgodnie z unormowaniami ustawy o rachunkowości – lecz przyjmuje, że określone przychody powinny być uznane za należne, zaś koszty za poniesione dopiero wówczas, gdy tego rodzaju zdarzenia faktyczne lub prawne wystąpiły w **rzeczywistości**. Taka zasada przyjęta jest w obu ustawach o podatku dochodowym, co powoduje, że zysk bilansowy za dany rok dość istotnie może się różnić od dochodu (zysku) podlegającemu opodatkowaniu.

703 Według art. 16 ust. 1 pkt 26 PDOPrU (art. 23 ust. 1 pkt 21 PDOFizU) za koszty uzyskania przychodów mogą być uznane jedynie rezerwy utworzone na pokrycie **określonych w obu ustawach wierzytelności**, których nieściągalność została uprawdopodobniona, w sposób ustalony przez prawo podatkowe (art. 16 ust. 2a pkt 1 PDOPrU oraz art. 23 ust. 2 PDOFizU). Rezerwy mogą być utworzone w stosunku do wierzytelności, które uprzednio zostały zarachowane jako przychody należne, tzn. zwiększyły dochód podatkowy, gdyż przychodem z działalności gospodarczej (także w rozumieniu prawa bilansowego) jest przychód należny, a nie faktycznie otrzymany. Może to jednak spowodować istotne zakłócenia płynności finansowej podatnika w sytuacji, gdy wierzytelność uprzednio opodatkowana nie zostanie w rzeczywistości zrealizowana, a podatnik nie otrzyma należnych mu środków pieniężnych. Wystąpienie tego rodzaju zdarzeń w wypadku, gdy podatnik może utworzyć rezerwy w ciężar kosztów, doprowadza do zmniejszenia przychodów podlegających opodatkowaniu w tym roku podatkowym, w którym nastąpiło utworzenie rezerwy, a więc następuje niejako zrekompensowanie podatku wcześniej zapłaconego. W gruncie rzeczy więc rozbieżności pomiędzy zyskiem bilansowym a dochodem podlegającym opodatkowaniu (zyskiem opodatkowanym), wynikające z odmienności regulacji prawa bilansowego i podatkowego w zakresie uznawania rezerwy za koszty uzyskania przychodu, mają charakter czasowy. W praktyce różnice te powodują jedynie przesunięcie w czasie poboru podatku dochodowego. Gdyby więc prawodawca w obu podatkach dochodowych w większym stopniu niż obecnie przyjął rozwiązania ustawy o rachunko-

wości (tak jak to jest w niemieckim prawie bilansowym, gdzie w zasadzie rezerwy utworzone zgodnie z tym prawem stanowią koszty uzyskania przychodu), to nie prowadziłoby to do zmniejszenia wysokości podatku, lecz tylko do zmiany momentu jego poboru. Miałoby to natomiast istotny wpływ na płynność finansową podmiotów gospodarczych, której ograniczenia stanowią obecnie jeden z ważnych elementów hamujących rozwój polskiej gospodarki.

704 Ustawa o rachunkowości przewiduje możliwości tworzenia przez podmiot gospodarczy **rezerw na niepewne zobowiązania** (art. 37 ust. 1 oraz art. 39 ust. 2 pkt 2 RachunkU), **na przewidywane straty** (art. 37 ust. 1 pkt 1–4 RachunkU) oraz rezerw na **koszty przyszłych okresów** (art. 39 ust. 2 pkt 2 RachunkU), podczas gdy obie ustawy o podatku dochodowym pozwalają na zaliczenie do kosztów uzyskania przychodów jedynie rezerw dotyczących wierzytelności zarachowanych uprzednio jako przychody należne oraz kredytów straconych. W przypadku rezerw dotyczących wierzytelności ich nieściągalność można uznać za uprawdopodobnioną, gdy zostaną spełnione warunki przewidziane przez przepisy rozpatrywanych ustaw podatkowych (art. 16 ust. 2a pkt 1 PDOPrU oraz art. 23 ust. 2 PDOFizU). Przewidują one zatem dodatkowe przesłanki uznania rezerw dla celów opodatkowania, które nie występują w ustawie o rachunkowości.

705 **Nieściągalność wierzytelności**, zgodnie z wymienionymi przepisami ustaw podatkowych, uznaje się za uprawdopodobnioną w sytuacji, gdy dłużnik został postawiony w stan likwidacji lub została ogłoszona jego upadłość, zostało wszczęte postępowanie upadłościowe z możliwością zawarcia układu w rozumieniu przepisów prawa upadłościowego i naprawczego lub na wniosek dłużnika zostało wszczęte postępowanie ugodowe w rozumieniu przepisów o restrukturyzacji finansowej przedsiębiorców lub banków albo też wierzytelność została potwierdzona prawomocnym wyrokiem sądu i skierowana na drogę postępowania egzekucyjnego lub wreszcie wierzytelność jest kwestionowana przez dłużnika na drodze powództwa sądowego. Przedstawione przepisy wskazują wyraźnie na różnice w regulacji dotyczącej rezerw pomiędzy prawem bilansowym i prawem podatkowym – tak gdy chodzi o jej zakres, jak i same warunki tworzenia rezerw. Wynika to jednoznacznie z przepisu art. 16 ust. 1 pkt 27, zgodnie z którym nie są kosztami uzyskania przychodów rezerwy utworzone zgodnie z ustawą o rachunkowości, inne niż określone w ustawie o podatku dochodowym jako koszty (art. 23 ust. 1 pkt 22 PDOFizU). Tylko rezerwy na należności w rozumieniu ustawy o rachunkowości (art. 37 ust. 1–3) mogą się pokrywać z rezerwami, które na gruncie obu ustaw o podatku docho-

dowym uznawane są za koszty uzyskania. Pozostałe rezerwy przewidywane przez ustawę o rachunkowości zmniejszają wynik finansowy podmiotu gospodarczego, lecz nie wpływają na zmniejszenie wysokości dochodu podlegającego opodatkowaniu, co niejednokrotnie może ograniczać płynność finansową podatnika. Ma to zwłaszcza istotne znaczenie w przypadku opodatkowania banków.

706 Zgodnie z art. 16 pkt 26 PDOPrU, za koszty uzyskania przychodów mogą być uznane m.in., rezerwy tworzone na pokrycie wierzytelności, których nieściągalność została uprawdopodobniona, dotyczących straconych kredytów (pożyczek) w jednostkach organizacyjnych uprawnionych do udzielania kredytów (pożyczek), a także wymagalnych, a nieściągalnych należności z tytułu udzielonych przez bank gwarancji (poręczeń) spłaty kredytów i pożyczek. Przepisy te mają podstawowe znaczenie dla funkcjonowania systemu bankowego, zważywszy, że ich zakres podmiotowy odnosi się w pierwszym rzędzie do banków i innych podmiotów, które na podstawie odrębnych ustaw mają uprawnienia do udzielania kredytów (pożyczek).

707 Przychody z tytułu spłat kredytów udzielonych przez dany podmiot nie są, jak wiadomo, odpowiednio przychodami oraz kosztami ich uzyskania. Obrót kapitałem kredytowym (pożyczkowym) jest **obojętny** podatkowo. Jednak w przypadku, gdy bank ma trudności ze ściągnięciem udzielonych kredytów, może (i powinien) na nie utworzyć rezerwy. Tworzone są one według przepisów prawa bankowego – ustawy z 29.8.1997 r. – Prawo bankowe (tekst jedn. Dz.U. z 2017 r. poz. 1876 ze zm.) oraz przepisów wykonawczych do tej ustawy – chociaż nie zawsze przepisy obu ustaw o podatku dochodowym uznają je za koszty uzyskania przychodu. Podstawową rolę w ograniczaniu skutków ryzyka bankowego odgrywa – tworzona w ciężar kosztów – rezerwa na ryzyko ogólne (art. 130 PrBank).

W najszerszym ujęciu można przyjąć, że tworzenie rezerw przez banki ma na celu równoważenie niezidentyfikowanego ryzyka wynikającego z udzielonych kredytów (pożyczek) i przez to poprawienie bezpieczeństwa wkładów bankowych i lokat w drodze m.in. zapewnienia odpowiedniej płynności finansowej banków. Generalnie rezerwy te ustalane są na podstawie zindywidualizowanej oceny ryzyka obciążającego należności i udzielane gwarancje. Jednak uznanie utworzonej rezerwy na stracone kredyty za stanowiącą koszty uzyskania przychodu uwarunkowane jest uprawdopodobnieniem nieściągalności kredytów zgodnie z wymogami określonymi w art. 16 ust. 2a pkt 2 PDOPrU.

708 Generalnie można przyjąć, że w przypadku rezerw tworzonych na pokrycie straconych kredytów (pożyczek) prawodawca dopuszcza możliwo-

ści uprawdopodobnienia nieściągalności w szerszym zakresie, niż ma to miejsce w przypadku innych rodzajów wierzytelności, gdyż obok sytuacji przewidzianych dla innych wierzytelności przewiduje się także sytuacje szczególne dotyczące tylko działalności kredytowej. Wynika to, jak można sądzić, z dużego ryzyka gospodarczego związanego z udzielaniem kredytów, które jest znacznie nasilone w polskich warunkach gospodarczych. W rezultacie pod naciskiem banków zwiększono możliwości tworzenia rezerw na stracone kredyty, zwiększających koszty uzyskania przychodu ponad przypadki przewidziane dla innych wierzytelności.

709 Ustawy o podatku dochodowym przyjmują zasadę, że kosztami uzyskania przychodów nie mogą być odpisy i wpłaty na różnego rodzaju **fundusze tworzone przez podatnika**, poza przypadkami, gdy obowiązek lub możliwość ich tworzenia określają odrębne ustawy (art. 16 ust. 1 pkt 9 PDOPrU oraz art. 23 ust. 1 pkt 7 PDOFizU). Fundusz jest zasobem środków pieniężnych wydzielonych przez podmiot gospodarczy na określone cele. Rodzaj i liczba funduszy tworzonych przez dany podmiot wynikają z zasad gospodarki finansowej, z tym, że w niektórych przypadkach ustawy nakładają obowiązek tworzenia pewnych rodzajów funduszy (np. zakładowy fundusz świadczeń socjalnych).

Z finansowego punktu widzenia ważne jest **źródło** tworzenia funduszu oraz jego **przeznaczenie**. Podmiot gospodarczy ma w zasadzie swobodę wyboru co do przeznaczenia środków funduszu, a także źródeł jego zasilania, z tym, że rozstrzygnięcie co do źródła funduszu ma określone **konsekwencje podatkowe**. W przypadku, gdy fundusz tworzony jest z zysku po opodatkowaniu, źródło to jest oczywiście obojętne podatkowo. W sytuacji jednak tworzenia funduszu w **ciężar kosztów**, wydatki dokonane na jego zasilanie nie stanowią kosztów uzyskania i zwiększają przez to przychód podlegający opodatkowaniu, chyba że odrębne ustawy dopuszczają możliwość tworzenia funduszu w ciężar kosztów lub wręcz nakładają obowiązek jego tworzenia. Można przyjąć, że wówczas następuje w pewnej mierze finansowanie danych rodzajów wydatków ze środków budżetowych (np. świadczeń socjalnych), gdyż zwiększanie kosztów podmiotu gospodarczego związanych z finansowaniem przez niego określonych wydatków społecznie użytecznych ogranicza dochody budżetowe.

710 Największe znaczenie z punktu widzenia tak podatkowego, jak i budżetowego ma **zakładowy fundusz świadczeń socjalnych** tworzony w oparciu o przepisy ustawy z 4.3.1994 r. o zakładowym funduszu świadczeń socjalnych (tekst jedn. Dz.U. z 2017 r. poz. 2191 ze zm.). Z tego też powodu prawodawca, regulując koszty uzyskania przychodu, poświęcił temu funduszowi specjalne przepisy. Zgodnie z art. 16 ust. 1 pkt 45 PDOPrU,

wydatków ze środków zakładowego funduszu świadczeń socjalnych nie uznaje się za koszty uzyskania przychodów, podobnie jak nie są nimi również koszty utrzymania zakładowych obiektów socjalnych w części pokrytej z zakładowego funduszu świadczeń socjalnych (art. 16 ust. 1 pkt 55 PDOPrU oraz art. 23 ust. 1 pkt 42 i 51 PDOFizU). Takie rozwiązania należy uznać za właściwe, zważywszy, że zgodnie z ustawą o zakładowym funduszu świadczeń socjalnych fundusz socjalny tworzony jest w ciężar kosztów, przez co następuje zmniejszenie dochodu podlegającego opodatkowaniu. Wydatki z tego funduszu stają się zatem *de facto* wydatkami o charakterze publicznym, zrównanymi co do ich istoty z wydatkami budżetowymi. Dlatego też realizowanie tych wydatków nie może być uznane za koszty uzyskania przychodu, gdyż byłoby to w rzeczywistości dwukrotne obciążenie budżetu z tytułu świadczeń socjalnych podmiotów uprawnionych do tworzenia rozpatrywanego funduszu.

711 Kosztów uzyskania przychodów – według przepisów obu ustaw – nie stanowią **wydatki na spłatę kredytów (pożyczek)** – z wyjątkiem skapitalizowanych odsetek od tych kredytów (pożyczek), z tym, że kosztem uzyskania przychodów są – w przypadkach określonych w tych ustawach – wydatki na spłatę pożyczki (kredytu) w sytuacji, gdy pożyczka (kredyt) była waloryzowana kursem waluty obcej. Nie stanowią kosztów także wydatki na spłatę innych zobowiązań określonych w przepisach art. 16 ust. 1 pkt 10 lit. a–b PDOPrU oraz art. 23 ust. 1 pkt 8 lit. a–b PDOFizU.

712 Otrzymanie kredytu, jak wiadomo, nie jest przychodem w rozumieniu prawa podatkowego, co powoduje, że **spłata kredytu** nie może być uważana za wydatek stanowiący koszt uzyskania przychodu. Inna sytuacja występuje w przypadku **odsetek**, które generalnie są przychodem kredytodawcy oraz kosztem uzyskania kredytobiorcy. W niektórych jednak przypadkach odsetki, zgodnie z przepisami obu ustaw, nie są zaliczone do kosztów uzyskania przychodów (art. 16 ust. 1 pkt 11–13 PDOPrU oraz art. 23 ust. 1 pkt 8–9 PDOFizU) w szczególności w sytuacji, gdy podatnik nie ponosi w rzeczywistości kosztów związanych z odsetkami lub też koszty te uwzględniane są w sposób specyficzny, poprzez dokonywanie odpisów amortyzacyjnych od wartości środków trwałych.

713 Kosztami uzyskania przychodu nie są wierzytelności odpisane jako **przedawnione lub nieściągalne**, straty z tytułu **sprzedaży wierzytelności** czy też związanych z **umorzonymi** wierzytelnościami (art. 16 ust. 1 pkt 20, 25, 39, 44 PDOPrU oraz art. 23 ust. 1 pkt 20 i 41 PDOFizU). Na podobnej płaszczyźnie należy rozpatrywać przepisy normujące nieuznawanie za koszty uzyskania wydatków dotyczących umorzonych kredytów

(pożyczek) bankowych oraz umorzonych pożyczek (art. 16 ust. 1 pkt 43 PDOPrU oraz art. 23 ust. 1 pkt 40 PDOFizU).

714 Wierzytelność stanowi, jak wiadomo, podstawowy element treści stosunku zobowiązaniowego. Służy ona wierzycielowi do zaspokojenia jego interesów, które w stosunkach zobowiązaniowych mają z reguły charakter majątkowy. Roszczenia majątkowe przedawniają się jednak wraz z upływem czasu (termin przedawnienia wynosi według art. 118 KC w zasadzie 10 lat, zaś w przypadku roszczeń o świadczenia okresowe oraz związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej – 3 lata), co oznacza, że po upływie terminu przedawnienia ten, przeciwko komu przysługuje roszczenie, może się uchylić od jego zaspokojenia (art. 117 § 2 KC). Dopuszczenie do przedawnienia roszczenia wiąże się oczywiście z określoną stratą majątkową wierzyciela, której przyczyna leży jednak najczęściej po jego stronie. Strata tego rodzaju nie może być jednak przenoszona w obszar prawa podatkowego, gdyż oznaczałoby to ograniczenie możliwości zaspokajania potrzeb publicznych finansowanych z budżetu. Nie można także wykluczyć sytuacji, gdy w wypadku uznawania strat z tytułu wierzytelności przedawnionych za koszty uzyskania przychodu, wierzyciel mógłby (nieraz w porozumieniu z dłużnikiem) celowo dopuszczać do przedawnienia roszczeń cywilnoprawnych (zwłaszcza przy ustalaniu należności podatkowych z zastosowaniem stawki progresywnej).

Inaczej przedstawia się sprawa w przypadku wierzytelności odpisanych jako **nieściągalne**. Przyczyny doprowadzające do nieściągalności wierzytelności są z reguły niezależne od wierzyciela, co powoduje, że w zasadzie można je uwzględniać przy ustalaniu kosztów uzyskania. Jeżeli bowiem wierzytelność została zarachowana uprzednio jako przychód należny (a to jest regułą), a jej nieściągalność została udokumentowana w sposób określony w art. 16 ust. 2 PDOPrU, tj. postanowieniem o nieściągalności wydanym przez organ postępowania egzekucyjnego, a uznanym przez wierzyciela jako odpowiadające stanowi faktycznemu, albo postanowieniem sądu o oddaleniu wniosku o upadłość lub o umorzeniu postępowania upadłościowego, czy wreszcie o ukończeniu postępowania upadłościowego, wierzytelność odpisana jako nieściągalna stanowi koszt uzyskania przychodu.

715 Do kosztów uzyskania przychodów nie zalicza się także strat, jakie ponosi wierzyciel przy cesji swoich uprawnień na inny podmiot, który nabywając wierzytelności, zajmuje miejsce pierwotnego wierzyciela w stosunku zobowiązaniowym. **Sprzedaż wierzytelności (*factoring*)** prowadzi z reguły do określonych strat wierzyciela, które nie są uwzględniane jako koszty uzyskania, oczywiście poza przypadkami, gdy wierzytelność stano-

wiąca przedmiot *factoringu* została uprzednio zarachowana jako przychód należny. Podobną zasadę przyjęto w stosunku do wierzytelności umorzonych, które nie stanowią kosztów uzyskania, chyba że wcześniej zostały zarachowane jako przychody należne.

716 Kosztów uzyskania nie stanowią wreszcie umorzone kredyty (pożyczki) bankowe, z wyjątkiem przypadków, gdy jest to związane z bankowym postępowaniem ugodowym i w rozumieniu przepisów o restrukturyzacji finansowej przedsiębiorstw i banków i w rozumieniu Prawa upadłościowego i naprawczego. **Bankowe postępowanie ugodowe wszczynają** banki w sytuacji, gdy dłużnik zaprzestał spłacania długu wobec banku lub nie będzie w stanie spłacać długu w przyszłości. Jest to postępowanie pozasądowe, do którego nie stosuje się przepisów regulujących postępowanie upadłościowe. Obejmuje ono zarówno kredyty bankowe, jak i należności innych wierzycieli, a jego głównym celem jest doprowadzenie do ugody pomiędzy dłużnikiem i wierzycielami, zaś jego efektem ma być zapobieżenie upadłości dłużnika i stworzenie warunków do kontynuowania jego działalności i wywiązywania się z zaciągniętych zobowiązań. Podobne cele można łączyć z postępowaniem upadłościowym uregulowanym w przepisach ustawy z 28.2.2003 r. – Prawo upadłościowe (tekst jedn. Dz.U. z 2017 r. poz. 2344).

717 Osiągnięcie założonych celów postępowania upadłościowego byłoby znacznie utrudnione, gdyby przepisy prawa podatkowego nie traktowały **w szczególny** sposób umorzonych kredytów bankowych dokonywanych w ramach tego postępowania, przy czym, zgodnie z art. 16 ust. 1 pkt 43 lit. b PDOPrU (art. 23 ust. 1 pkt 40 PDOFizU), dotyczy to jedynie sytuacji, gdy zgodnie z Prawem upadłościowym istnieje możliwość zawarcia układu w rozumieniu tego prawa. W ten sposób łagodzi się dolegliwości finansowe banków wynikające z konieczności podjęcia przez nie decyzji o rozpoczęciu postępowania upadłościowego, co w ostatecznym efekcie może doprowadzić do kontynuowania działalności dłużnika i wywiązywania się przez niego z zaciągniętych zobowiązań. Tego samego rodzaju wpływ wywierają omawiane przepisy podatkowe na wszczęcie przez sądy postępowania upadłościowego. Upadłość – zgodnie z Prawem upadłościowym – ogłasza się w stosunku do dłużnika, który stał się niewypłacalny, tzn. nie wykonuje swoich wymagalnych zobowiązań, przy czym w przypadku osób prawnych (jednostek organizacyjnych nieposiadających osobowości prawnej, ale mających zdolność prawną) dłużnik jest niewypłacalny także wtedy, gdy jego zobowiązania przekroczą wartość jego majątku, nawet wówczas, gdy na bieżąco wykonuje wymagalne zobowiązania.

§ 6. Podstawa opodatkowania w podatku dochodowym

I. Uwagi ogólne

Podstawa opodatkowania jest ściśle związana **z przedmiotem** podatku. **718**
Można przyjąć, w najszerszym ujęciu, że te dwa elementy konstrukcyjne podatku składają się – obok podmiotu – na hipotezę normy prawnopodatkowej. W sumie podstawa opodatkowania wraz z przedmiotem zakreślają zakres rzeczowy opodatkowania. Podlegają mu, jak wiadomo, określone podmioty, co powoduje, że bardzo istotne dla ustalenia hipotezy normy prawnej jest połączenie podmiotu podatku zarówno z jego przedmiotem, jak i podstawą opodatkowania – powiązanie strony osobowej i rzeczowej podatku.

Podstawa opodatkowania określana jest najczęściej w kategoriach **konkretyzacji** przedmiotu podatku jako zindywidualizowana co do wielkości i podmiotu część przedmiotu podatku. Tego rodzaju określenie można uznać za właściwe, ale tylko wówczas, jeżeli dotyczy ono podstawy opodatkowania ustalonej w wyniku postępowania podatkowego, a więc w kategoriach jednostkowych i konkretnych. Bardziej precyzyjny byłby jednak wówczas termin „**podstawa wymiaru**" – w sytuacji, gdy organ podatkowy dokonuje wymiaru podatkowego – lub też „**podstawa obliczania podatku**" – wówczas, gdy stosuje się technikę samoobliczania podatkowego lub obliczania podatku przez płatnika. Jest to o tyle ważne, że często przy określaniu pojęcia podstawy opodatkowania nie precyzuje się, czy chodzi o rzeczywistą podstawę opodatkowania – **faktyczną podstawę opodatkowania** – ustaloną w postępowaniu podatkowym w kategoriach jednostkowych i konkretnych, czy też **o podstawę opodatkowania stanowiącą element hipotezy normy prawnej** – ujmowaną w kategoriach ogólnych i abstrakcyjnych. **719**

Podstawa opodatkowania unormowana w ustawie podatkowej jest nie tyle konkretyzacją przedmiotu opodatkowania, co bliższym określeniem abstrakcyjnie ujętego w przepisach prawnych stanu faktycznego opodatkowania. Jest to zatem część podatkowoprawnego stanu faktycznego, która z punktu widzenia konstrukcji normatywnej danego podatku powinna być traktowana co najmniej na równi z przedmiotem podatku. Można nawet przyjąć, że podstawa opodatkowania jest tym elementem konstrukcji podatku, gdzie precyzja regulacji prawnej warunkuje w sposób zasadniczy możliwości osiągnięcia założonych celów opodatkowania.

Związki i wzajemne uwarunkowania pomiędzy przedmiotem podatku **720**
i podstawą opodatkowania można rozpatrywać zarówno w kategoriach **ra-**

cjonalnego systemu podatkowego, jak i systemu **historycznego** obowiązującego w określonym kraju. Z punktu widzenia racjonalnych konstrukcji podatkowych, podstawa opodatkowania w jej normatywnym kształcie jest równie ważnym elementem konstrukcyjnym jak przedmiot podatku, a nawet można przyjąć, że jest to element odgrywający większą rolę niż przedmiot podatku w określeniu podatkowoprawnego stanu faktycznego, zwłaszcza gdy chodzi o jego zakres przedmiotowy. Jednak prawodawca w poszczególnych ustawach podatkowych różnie reguluje wzajemne relacje pomiędzy tymi elementami podatku, eksponując raz przedmiot opodatkowania, zaś kiedy indziej jego podstawę.

721 Z teoretycznego punktu widzenia najbardziej właściwymi relacjami normatywnymi pomiędzy przedmiotem podatku i podstawą opodatkowania byłoby przyjęcie takich rozwiązań prawnych, w których przedmiot byłby określony nie tyle w kategoriach fizycznych (majątek, dochód), co jako **określone zachowanie podmiotu** podatkowego (nabywanie nieruchomości, nabywanie praw majątkowych itp.), zaś podstawa opodatkowania stanowiłaby **kwantyfikację** tego przedmiotu (np. wartość nieruchomości czy wartość prawa majątkowego). Jednak prawodawca dość rzadko w tak precyzyjny i jednoznaczny sposób określa związki pomiędzy rozpatrywanymi elementami konstrukcyjnymi podatku. Często bowiem określenie normatywne tych elementów jest prawie identyczne albo też nie ustala się wyraźnie samego przedmiotu podatku, a dopiero skomplikowane zabiegi interpretacyjne pozwalają na odnalezienie tego pojęcia w gąszczu przepisów prawnych. Istotne jest więc, jak w wypadku obu podatków dochodowych uregulowano podstawę opodatkowania i jakie z tego wynikają relacje normatywne pomiędzy podstawą opodatkowania a przedmiotem podatku.

II. Powiązania przedmiotu podatku i podstawy opodatkowania w konstrukcjach prawnych podatku dochodowego od osób fizycznych i od osób prawnych

722 W ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych podstawa opodatkowania określona jest w art. 26 ust. 1 jako podstawa **obliczania podatku**, którą stanowi dochód **po odliczeniu** od niego różnych rodzajów kwot enumeratywnie określonych w tym artykule. Natomiast zgodnie z art. 18 ust. 1 PDOPrU, **podstawą opodatkowania** jest dochód po odliczeniu od niego wydatków wymienionych w tym artykule. Powstaje pytanie, czy używanie przez ustawodawcę dwóch odmiennych pojęć na określenie podstawy opodatkowania – „podstawa obliczania podatku" i „podstawa opodatkowania" – ma uzasadnienie merytoryczne, a przede wszystkim,

czy wskazuje na różnice konstrukcyjne tych elementów w obu ustawach. Jest to o tyle istotne, że niekiedy w teorii próbuje się odróżniać podstawę opodatkowania od podstawy obliczania podatku, traktując tę ostatnią jako podstawę opodatkowania po ewentualnych korektach – odliczeniach bądź doliczeniach.

723 Wątpliwości, jakie powstają przy próbach teoretycznego odróżniania podstawy opodatkowania i podstawy obliczania podatku, biorą się przede wszystkim z tego, że w nauce polskiej do rzadkości należy, jak już pisano, odróżnianie podstawy opodatkowania jako elementu konstrukcyjnego podatku od rzeczywistej podstawy opodatkowania ustalonej w wyniku postępowania podatkowego. Brak takiego rozróżnienia powoduje pewien bałagan terminologiczny tak w nauce, jak i w konstrukcjach normatywnych. Uzasadnione wydaje się więc, aby w przypadku konstrukcji normatywnych używać terminu „**podstawa opodatkowania**", natomiast w przypadku stosowania prawa – w zależności od techniki postępowania podatkowego – posługiwać się terminem „**podstawa wymiaru**" lub też „**podstawa obliczania podatku**". Analiza treści przepisów obu ustaw normujących podstawę opodatkowania wskazuje, że pomimo używania w nich różnych nazw ich treść jest w gruncie rzeczy taka sama, a relacje normatywne przedmiotu podatku i podstawy opodatkowania oparte są na identycznych założeniach.

724 **Podstawą opodatkowania** jest w obu ustawach **dochód skorygowany o określone odliczenia**. Równocześnie dochód stanowi – według ustawodawcy – przedmiot opodatkowania. Wynika to zarówno z treści art. 9 ust. 1 PDOFizU (na który powołuje się art. 26 ust. 1 regulujący „podstawę obliczania podatku"), jak i jeszcze wyraźniej z treści art. 7 PDOPrU (do którego nawiązuje art. 18 ust. 1 normujący „podstawę opodatkowania"). Różnice w analizowanych przepisach sprowadzają się jedynie do ilości „odliczeń" od podstawy opodatkowania, których jest więcej w przypadku podatku dochodowego od osób fizycznych. Nie zmienia to jednak w niczym istoty konstrukcji prawnej podstawy opodatkowania w obu podatkach, która jest w rzeczywistości taka sama, zwłaszcza gdy chodzi o relacje prawne pomiędzy przedmiotem i podstawą opodatkowania. Prawodawca przyjął bowiem takie rozwiązanie, w którym określenie normatywne obu tych elementów jest znacznie do siebie zbliżone. Podstawą opodatkowania w podatku dochodowym od osób fizycznych jest dochód ustalony zgodnie z art. 9 (poza pewnymi wyjątkami), zaś w podatku dochodowym od osób prawnych dochód ustalony zgodnie z art. 7 (z określonymi wyjątkami). W obu ustawach dochody te są korygowane o ustalone w ustawie odliczenia. Nie ma więc merytorycznego uzasadnienia dla używania w tych usta-

wach różnych określeń („podstawa obliczania podatku" i „podstawa opodatkowania"), gdy prawodawca normuje podstawę opodatkowania.

725 Przyjęta w obu podatkach konstrukcja podstawy opodatkowania prowadzi do wniosku, że ustalenie jej roli w określeniu podatkowoprawnego stanu faktycznego, zwłaszcza tak ważnych dla praktyki opodatkowania granic opodatkowania, wymaga analizy rozwiązań regulujących odliczenia od dochodu określonych rodzajów wydatków, ściśle i w sposób zamknięty ustalonych przez przepisy normujące podstawę opodatkowania w obu podatkach dochodowych. Odliczenia te są w większości przypadków **ulgami podatkowymi** i bardziej właściwe, z punktu widzenia jasności i przejrzystości konstrukcji prawnej, byłoby uregulowanie ich w odrębnym rozdziale poświęconym ulgom i zwolnieniom podatkowym. Niezależnie od tych wątpliwości przyjęta przez ustawodawcę konstrukcja podstawy opodatkowania nakazuje dokonywanie jej analizy według rozwiązań normatywnych obu ustaw. W ten sposób można bowiem wskazać na rzeczywisty – uwzględniający odliczenia od dochodu – obraz zjawisk faktycznych i prawnych tworzących w obu podatkach dochodowych podatkowoprawny stan faktyczny.

III. Odliczenia od podstawy opodatkowania i od podatku w podatku dochodowym od osób fizycznych

726 Odliczenia od podstawy opodatkowania uregulowane są w art. 26 PDOFizU, który zawiera zarówno przepisy materialnoprawne określające rodzaje wydatków ponoszonych przez podatnika zmniejszających podstawę opodatkowania, jak i przepisy normujące tryb i warunki dokonywania tych odpisów, a więc mające w pewnym stopniu charakter proceduralny. Analiza przepisów zawartych w tym artykule wskazuje, że są to przede wszystkim wydatki na **cele wyższej użyteczności publicznej** oraz wydatki **związane z szeroko rozumianą ochroną zdrowia i rehabilitacją osób niepełnosprawnych**.

727 W ostatnich latach można zaobserwować słuszną tendencję do istotnego ograniczania odliczeń od podstawy opodatkowania. Należy bowiem pamiętać, iż zasadniczym celem systemu podatkowego jest cel fiskalny. Realizacja celów pozafiskalnych powinna być natomiast bardzo ostrożna i racjonalna. Zbytnie rozbudowanie celów pozafiskalnych systemu podatkowego, jak pokazuje polska praktyka, znacznie komplikuje ten system, a także prowadzi niejednokrotnie, wobec niejasności i niespójności przepisów, do niewłaściwej realizacji celów społecznych opodatkowania.

Odliczenia od podstawy opodatkowania dotyczą głównie składek na ubezpieczenia społeczne, ściśle określonych i znacznie rozbudowanych

normatywnie wydatków na cele rehabilitacyjne czy wreszcie darowizn na cele wyższej użyteczności publicznej. Wydatki na te cele podlegają odliczeniu od dochodu, jeżeli nie zostały zaliczone do kosztów uzyskania przychodów lub nie zostały odliczone od przychodów na podstawie ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym.

Wydatki **na realizację potrzeb publicznych** to głównie darowizny na cele dobroczynne (np. na pomoc społeczną, ochronę i promocję zdrowia, promocję zatrudnienia i aktywizacji zawodowej, ekologię, naukę, edukację, oświatę, kulturę i sztukę), wydatki na cele kultu religijnego oraz wydatki na cele rehabilitacyjne.

Treść norm prawnych regulujących przedstawione rodzaje wydatków wskazuje, że są to typowe **normy celu socjalnego (społecznego)**. Dokonywane przez podatnika darowizny mają bowiem realizować klasyczne cele wyższej użyteczności publicznej lub też innego rodzaju cele, które są z reguły finansowane z publicznych zasobów pieniężnych. Przy dokonywaniu wykładni tych przepisów niezbędne jest ustalenie, czy darowizna służy realizacji celu uznanego przez prawodawcę **za społecznie użyteczny**. Należy bowiem przeciwstawić tego rodzaju normy prawa podatkowego normom celu fiskalnego, które zmierzają jedynie do gromadzenia w budżecie środków pieniężnych. W tych natomiast przypadkach ustawodawca rezygnuje z dochodów budżetowych na rzecz bezpośredniego finansowania celów publicznych przez samego podatnika. Wykładnia przepisów powinna tu zatem kierować się przede wszystkim dyrektywami celowościowymi – będzie to więc w pierwszym rzędzie wykładnia **celowościowa (funkcjonalna)**. Nie należy jednak odrywać jej od wykładni językowej. Ustawodawca może bowiem cele wyższej użyteczności publicznej określać przy użyciu klauzuli generalnej, wypełnianej następnie przez praktykę stosowania prawa, głównie przez orzecznictwo podatkowe, albo też w sposób enumeratywny określić przypadki, w których dany rodzaj wydatków uznawany jest za służący celom społecznym.

W przypadku zastosowania klauzuli generalnej uzyskuje się większą elastyczność stosowania prawa, a także ogranicza częstotliwość jego zmian wobec zmieniających się uwarunkowań społecznych lub gospodarczych. Korzyści takie można jednak uzyskać głównie wtedy, gdy prawo podatkowe jest stabilne i pozwala orzecznictwu na wypracowanie trwałej linii postępowania, w tym także w zakresie wypełniania klauzul generalnych i zwrotów niedookreślonych.

728 Treść przepisów dotyczących odliczenia od podstawy opodatkowania wydatków ujętych w art. 26 ust. 1 pkt 9 PDOFizU wskazuje, że u podstaw określenia tych odliczeń leży ich przeznaczenie nie na zaspokajanie

indywidualnych potrzeb podatników, lecz potrzeb publicznych. Z tego też względu – zgodnie z art. 26 ust. 5 pkt 1 – odliczeniu nie podlegają darowizny poniesione na rzecz osób fizycznych.

729 Odliczenia od podstawy opodatkowania wydatków przeznaczonych na zaspokajanie potrzeb mieszkaniowych podatnika – które odgrywały przez wiele lat podstawową rolę w polskim systemie podatkowym – zostały obecnie istotnie ograniczone. Na uwagę zasługują natomiast odliczenia od podstawy opodatkowania wydatków poniesionych na działalność badawczo-rozwojową – „koszty kwalifikowane" (art. 26e PDOFizU). Rozwiązania przyjęte w analizowanych przepisach sprzyjają bez wątpienia rozwojowi nauki i postępowi technicznemu, tak ważnemu w przypadku polskiej gospodarki, chociaż można mieć wątpliwości, czy zbyt drobiazgowa i kazuistyczna regulacja warunków korzystania z tej ulgi podatkowej oraz jej zachowania (art. 26c pkt 1–11 PDOFizU) nie prowadzi do znacznego ograniczenia praktycznych możliwości korzystania z niej przez podatników.

IV. Odliczenia od podstawy opodatkowania w podatku dochodowym od osób prawnych

730 Odliczenia od podstawy opodatkowania w podatku dochodowym od osób prawnych (podobnie jak w przypadku podatku dochodowego od osób fizycznych) mają charakter **ulg podatkowych**. Zakres tych ulg jest jednak mniejszy niż przy opodatkowaniu dochodów osób fizycznych. W stosunku do osób prawnych nie mogą być przede wszystkim stosowane ulgi o charakterze osobistym, dotyczące odliczeń od podstawy opodatkowania wydatków na rzecz podatnika lub jego rodziny.

731 Odliczenia w przypadku osób prawnych, zgodnie z regulacją art. 18 PDOPrU, obejmują wydatki na cele **wyższej użyteczności publicznej** i inne cele społeczne, uregulowane w sposób taki sam jak przy opodatkowaniu osób fizycznych. Pozostałe przepisy art. 18 PDOPrU zawierają unormowania dotyczące warunków i trybu dokonywania odpisów od podstawy opodatkowania, a więc mają podobny charakter jak odpowiednie normy zawarte w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Odliczenia darowizn na cele wyższej użyteczności publicznej i inne cele społeczne są w obu ustawach jednakowo uregulowane, a więc można do nich odnieść uwagi, jakie zostały sformułowane przy omawianiu ich w podatku dochodowym od osób fizycznych.

732 Przedstawione rozwiązania prawne wskazują na znaczne różnice zakresu ulg podatkowych w obu podatkach dochodowych, wynikające w pierwszym rzędzie z odmiennego charakteru tych podatków. Podatek dochodo-

wy od osób fizycznych jest, jak już pisano (zob. *Nb. 582–588*), klasycznym podatkiem dochodowym, którego konstrukcja powinna uwzględniać nie tylko sytuację gospodarczą (ekonomiczną) podatnika, lecz także jego sytuację rodzinną i osobistą. Podstawą oceny zdolności podatkowej podmiotu obciążonego ciężarem podatkowym powinna być oczywiście, tak jak w podatku dochodowym od osób prawnych, sytuacja majątkowa podatnika, nie może to jednak być jedyna miara tej zdolności. Należy bowiem również uwzględniać aspekty społeczne (socjalne) opodatkowania, które nie odgrywają większej roli w podatku dochodowym od osób prawnych.

§ 7. Stawki w podatku dochodowym

I. Uwagi ogólne

Stawka stanowi ważny element podatku. Można ją rozpatrywać zarówno z punktu widzenia konstrukcji prawnej podatku, jak i jej roli w kształtowaniu podatkowoprawnego stanu faktycznego. W najszerszym ujęciu można przyjąć, że jest ona **współczynnikiem** określającym wysokość podatku, a więc determinującym wielkość należności podatkowej. Stawka podatkowa precyzuje zatem obowiązek zachowania się podatnika w sytuacji, gdy zostaną spełnione warunki (podmiotowe i przedmiotowe) ujęte w hipotezie normy prawa podatkowego. Zachowanie to sprowadza się przede wszystkim do obowiązku uiszczenia podatku – realizacji zobowiązania podatkowego – którego wysokość określana jest ostatecznie przez stawkę podatkową. Stanowi ona więc ostatnie ogniwo łańcucha elementów kształtujących wysokość ciężaru podatkowego. **733**

Można przyjąć, że stawka podatkowa z punktu widzenia budowy normy prawnej jest zaliczana do jej **dyspozycji**. Ma ona zastosowanie wtedy, gdy zostanie spełniona hipoteza normy prawnej określająca podmiot podatku, jego przedmiot oraz podstawę opodatkowania. Wskazane elementy podatku, jak już pisano (zob. *Nb. 66–78*), są ze sobą ściśle powiązane, co z reguły wymaga dokonywania kompleksowej wykładni przepisów prawnych z uwzględnieniem normatywnych związków pomiędzy nimi. Natomiast konstrukcja stawki podatkowej jest w znacznej mierze samoistna. Wyraża ona bowiem **stosunek kwoty podatku do podstawy opodatkowania**, co powoduje, że w porównaniu z elementami podmiotowymi i przedmiotowymi podatku ma ona raczej charakter **technicznoprawny**. Dlatego też przy wąskim rozumieniu podatkowoprawnego stanu faktycznego nie zalicza się do niego stawki podatkowej. Wydaje się jednak, że bardziej właści- **734**

we jest zaliczenie do niego również stawki podatkowej. Ten element konstrukcyjny podatku kształtuje bowiem ostatecznie wysokość zobowiązania podatkowego, a więc wpływa na treść powinnego zachowania się podmiotu podatkowego. Ponadto, zaliczenie stawki do podatkowoprawnego stanu faktycznego powoduje – zgodnie z zasadą wyłączności ustawowej – obowiązek uregulowania jej bezpośrednio w ustawie. Może to mieć istotne znaczenie zwłaszcza wówczas, gdy takie rozumienie podatkowoprawnego stanu faktycznego zostanie konsekwentnie przyjęte przez orzecznictwo podatkowe Trybunału Konstytucyjnego. Zdarzało się bowiem w polskiej praktyce ustawodawczej przed wejściem w życie Konstytucji RP z 1997 r., że stawki podatkowe kształtowane były przez podustawowe akty prawne na podstawie upoważnień ustawowych. Biorąc pod uwagę, że ciężar podatkowy zależny jest w ostatecznym efekcie od stawki podatkowej, konstytucyjna zasada kształtowania praw i obowiązków jednostki przez ustawę nakazuje, aby także stawka podatkowa była unormowana w ustawie..

735 Stawka podatkowa w jej ujęciu normatywnym wiązana jest z podstawą opodatkowania. Inaczej jednak niż w przypadku związków normatywnych pomiędzy podmiotem podatku, jego przedmiotem i podstawą opodatkowania nie występują tu określone zależności pomiędzy tymi elementami kształtującymi łącznie zakres podmiotowy i przedmiotowy opodatkowania – nie ma swoistego **łącznika merytorycznego** pomiędzy stawką i podstawą opodatkowania, wpływającego na wykładnię przepisów prawnych regulujących te elementy konstrukcyjne podatku.

736 Stawka podatkowa i podstawa opodatkowania są w zasadzie względem siebie niezależne, zaś ich związek należy rozpatrywać głównie z punktu widzenia ogólnych związków pomiędzy hipotezą a dyspozycją normy prawnej. Przepisy prawne określają najczęściej, że podatek ustala się, pobiera czy też oblicza według wymienionej w ustawie stawki podatkowej. Oznacza to, że do podstawy opodatkowania – kształtowanej głównie przez podmiot i przedmiot podatku – stosuje się określoną w ustawie stawkę podatkową, która jednak nie ma wpływu na samą podstawę opodatkowania, lecz jedynie na **wysokość** podatku. Wynika to z normatywnej roli stawki wyrażającej zależność pomiędzy kwotą podatku a podstawą opodatkowania.

737 Ogół zmiennych stawek podatkowych występujących w konstrukcji danego podatku tworzy **taryfę (skalę) podatkową**. Taryfa podatkowa stanowi **normatywnie uporządkowany zbiór stawek**. Techniczny kształt stawki podatkowej zależy od ustalonego przez prawodawcę związku pomiędzy stawką (stawkami) podatkową a podstawą opodatkowania. Jeżeli wysokość stawki jest niezależna od podstawy opodatkowania, to regulacja może ograniczać się do jednej stawki, która wówczas ma charakter

stawki stałej – **proporcjonalnej** (w jednej ustawie może wystąpić jedna stawka proporcjonalna lub też kilka stawek proporcjonalnych zależnych od przedmiotu lub podmiotu podatku). Stawki podatkowe mogą się jednak zmieniać – wzrastać lub maleć – w zależności od zmian podstawy opodatkowania. Wtedy występuje wielość stawek podatkowych (taryfa), które rosną wraz ze wzrostem podstawy opodatkowania – stawki **progresywne**, maleją przy wzroście podstawy opodatkowania – stawki **regresywne** czy wreszcie zmniejszają się wraz ze zmniejszaniem się podstawy opodatkowania – stawki **degresywne**.

II. Stawki podatkowe w podatku dochodowym od osób fizycznych

1. Konstrukcja prawna taryfy podatkowej

738 W podatku dochodowym od osób fizycznych nie ma jednolitej taryfy podatkowej. Prawodawca przyjmuje bowiem taryfę podstawową uregulowaną w art. 27 ust. 1 PDOFizU oraz stawki podatkowe unormowane w dalszych jej przepisach. Zgodnie z przepisem art. 27 ust. 1 PDOFizU, podatek dochodowy pobiera się od przyjętej w tym przepisie skali, w której stawka rośnie wraz ze wzrostem podstawy opodatkowania. Zastosowano tu zatem stawkę **progresywną**. Jest to dość powszechnie stosowana współcześnie taryfa **szczeblowa** charakteryzująca się tym, że podstawa opodatkowania dzielona jest na szczeble – w tym przypadku były to, do końca 2008 r., trzy szczeble – a każdy z nich miał własną stawkę o wysokości 19%, 30% oraz 40%. Od 1.1.2009 r. obowiązują dwa szczeble o wysokości 18% i 32%.

Technicznie taryfę określoną w art. 27 ust. 1 PDOFizU skonstruowano tak, że przy przejściu do szczebla wyższego podawana jest kwota z najwyższej podstawy opodatkowania szczebla poprzedniego. Powoduje to, że niekiedy stawki takiej taryfy określane są jako procentowo-kwotowe, z czym nie można się zgodzić. Występujące w tej taryfie kwoty podatku nie są bowiem stawkami podatkowymi, lecz wielkością podatku obliczoną dla poprzedniego szczebla. Jest to typowy sposób formułowania taryfy szczeblowej, zbudowanej w oparciu o tzw. **stawkę przyrostu**. Prawodawca przypisuje każdemu ze szczebli – części podstawy opodatkowania – oddzielną stawkę. Odnosi się ona jedynie do wskazanej w taryfie części podstawy opodatkowania, co uzasadnia nadanie jej nazwy stawki przyrostu. Przy takiej stawce podatek obliczany jest oddzielnie dla każdego szczebla, a następnie takie obliczenia częściowe podlegają sumowaniu.

Natomiast w przypadku, gdy taryfa podatkowa zbudowana jest w oparciu o stawki **globalne**, odnoszą się one do całej podstawy opodatkowania, co powoduje, że przy przejściu do następnego stopnia taryfy (zwanej też stąd taryfą stopniową) następuje gwałtowny wzrost obciążenia podatkowego. Te mankamenty stawki globalnej, która nie zachowuje ciągłości progresji (dla łagodzenia tego mankamentu stosuje się stopę pośrednią), nie występują w przypadku stawki przyrostu i zbudowanej przy jej wykorzystaniu taryfy szczeblowej. Stanowi to istotną przyczynę jej dominacji we współczesnych prawodawstwach podatkowych (w polskim systemie podatkowym nie występuje obecnie taryfa stopniowa, lecz wyłącznie szczeblowa).

739 **Taryfa podatkowa** zawarta w art. 27 ust. 1 PDOFizU (obowiązująca do końca 2008 r.) charakteryzowała się tym, że pierwszy jej stopień był wysoki (19%), zaś pomiędzy poszczególnymi szczeblami występowały znaczne różnice w wysokości podstawy opodatkowania (pierwszy stopień wynosił 37 024 zł, drugi pomiędzy 37 024 zł a 74 048 zł, zaś trzeci powyżej tej sumy). Przy takich różnicach duża część dochodów opodatkowana była w rzeczywistości według stawki proporcjonalnej, gdyż wewnątrz poszczególnych szczebli występowała ta stawka. Nowa taryfa jest bez wątpienia łagodniejsza. Pierwszy jej stopień kończy się bowiem na kwocie 85 528 zł, zaś drugi zaczyna się powyżej tej kwoty. Poza tym, obniżenie pierwszego stopnia taryfy do 18% i przyjęcie drugiego stopnia jedynie w wysokości 32% wpływa również znacząco na złagodzenie ciężaru opodatkowania w porównaniu z okresem sprzed jej wejścia w życie. Jednak niewielkie minimum wolne od opodatkowania – pomimo jego wzrostu w ostatnim czasie – oraz stosunkowo wysoki pierwszy stopień taryfy powodują, że jest ona w dalszym ciągu (choć bez wątpienia w mniejszym stopniu) dość dolegliwa dla podatników osiągających **niskie dochody**.

Minimum wolne od opodatkowania stosowane w analizowanym podatku jest jednym z najniższych w Europie. Jest ono najbardziej dolegliwe dla podatników o najniższych dochodach, szczególnie zaś gdy weźmie się pod uwagę znaczący udział w pomniejszaniu ich dochodów przez podatki pośrednie, zwłaszcza zaś podatek od towarów i usług (VAT). Należy zatem w pełni podzielić stanowisko zaprezentowane w wyroku Trybunału Konstytucyjnego z 26.10.2015 r. – K 21/14 (Dz.U. z 2015 r. poz. 1784).

Zgodnie z treścią tego wyroku, art. 27 ust. 1 ustawy z 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych w zakresie, w jakim nie przewiduje mechanizmu korygowania kwoty zmniejszającej podatek, gwarantującego co najmniej minimum egzystencji, jest niezgodny z art. 2 i 84 Konstytucji RP.

Istotnym problemem przy stosowaniu taryfy progresywnej jest wzrost podstawy opodatkowania pociągający za sobą wzrost stawki podatkowej,

wynikający nie tyle z rzeczywistego przyrostu czystego majątku podatnika, co głównie z powodu **procesów inflacyjnych**.

2. Progresywna taryfa podatkowa a procesy inflacyjne

Inflacji towarzyszy na gruncie opodatkowania zjawisko tzw. **zimnej progresji** polegające w najszerszym ujęciu na tym, że nominalny wzrost dochodów przy zastosowaniu stawki progresywnej powoduje automatyczny wzrost obciążeń podatkowych w sytuacji, gdy przepisy prawa podatkowego nie ulegają zmianie. Dla przeciwdziałania temu zjawisku należy albo dokonywać w krótkich odstępach czasu zmian stawek podatkowych (np. przez tzw. „rozciąganie" szczebli taryfy) lub też przy zachowaniu stawek zmiany należy przeprowadzać w podstawach opodatkowania występujących w określonej taryfie, **waloryzując je** w stosunku do inflacji. **740**

Poza przedstawioną taryfą podatkową w ustawie występuje proporcjonalna stawka podatkowa. Dotyczy ona pozarolniczej działalności gospodarczej. Zgodnie z art. 30c ust. 1 PDOFizU, dochody z tej działalności opodatkowane są według 19% stawki podatkowej. Niezależnie od tej stawki analizowana ustawa przewiduje także stawkę proporcjonalną w wysokości 10%, 18%, 19%, albo 20%. Uregulowanie tych stawek budzi wątpliwości, tak co do jego jasności i precyzji, jak i prawidłowości użytych sformułowań. Prawodawca przyjął, że określonych dochodów nie łączy się z dochodami z innych źródeł i „ustala" lub też „pobiera" się od nich podatek w formie ryczałtu w wysokości 10%, 18%, 19% albo 20% (art. 29, 30, 30a PDOFizU). Powstaje pytanie, czy rzeczywiście w tych przypadkach ma zastosowanie instytucja prawna ryczałtu podatkowego. **741**

3. Ryczałt podatkowy jako element prawa materialnego i postępowania podatkowego

Ryczałt występuje w prawie podatkowym w dwóch formach – jako element konstrukcji **prawa materialnego** oraz instytucja **postępowania podatkowego**. W prawie materialnym polega on najczęściej na posługiwaniu się przez normodawcę przy tworzeniu podatkowoprawnego stanu faktycznego wielkościami globalnymi z „góry" ustalonymi w ustawie. Typowymi przykładami może być ustalenie w rozpatrywanym podatku dochodowym wysokości kosztów podlegających odliczeniu od podstawy opodatkowania bądź w określonej kwocie, bądź też w stosunku procentowym do przychodu. **742**

Ryczałt w postępowaniu podatkowym, pomimo zewnętrznych podobieństw do ryczałtu w prawie materialnym, dość znacznie się od niego **743**

różni. Przede wszystkim ryczałtowe ustalanie należności podatkowych jest zamierzonym przez normodawcę odejściem od **pełnej realizacji prawa materialnego**, podczas gdy ryczałt w prawie materialnym jest elementem tego prawa, chociaż stanowi wyjątek od generalnych założeń konstrukcji podatkowoprawnego stanu faktycznego. Istota ryczałtu jako instytucji postępowania podatkowego polega na tym, że obliczanie należności podatkowych dokonywane jest **bez ustalania podstawy opodatkowania zgodnie z jej konstrukcją w ustawach normujących podatki** (dochodu, obrotu, majątku itp.), w oparciu o przyjętą dla ryczałtu podstawę obliczania podatku. Mogą to być zewnętrzne oznaki działalności podatnika – **ryczałt kwotowy**, określona „z góry" należność podatkowa w drodze porozumienia pomiędzy podatnikiem a organem podatkowym – **ryczałt umowny** czy wreszcie przyjęta specjalnie dla ryczałtu podstawa obliczania i stawka podatkowa – **ryczałt procentowy**.

744 We współczesnych systemach podatkowych ryczałt traktowany jest jako **wyjątkowa** instytucja prawna. Przyjmuje się, że o jego zastosowaniu mogą decydować wyłącznie **praktyczne** aspekty opodatkowania. Dotyczy to sytuacji, gdy ustalenie rzeczywistych kosztów uzyskania przychodów byłoby zbyt kosztowne w stosunku do ich wpływu na wysokość dochodów (kwoty tych kosztów są niewielkie w stosunku do samego przychodu np. w przychodach ze stosunku pracy) albo też ustalanie podstawy opodatkowania zgodnie z jej determinacją prawną pociągałoby za sobą znaczne koszty w porównaniu z efektami opodatkowania. Posługując się instytucją ryczałtu – w płaszczyźnie materialnoprawnej lub proceduralnej – powinno się mieć na względzie, że ryczałt może prowadzić do sprzeczności z zasadą sprawiedliwości opodatkowania – jego powszechności i równości. Ryczałt ogranicza także skuteczność polityki podatkowej i jej elastyczność, a niejednokrotnie jest nawet sprzeczny z istotą i celami prawa podatkowego. Zwłaszcza niebezpieczne są zmiany poprzez ryczałt założeń ustaw regulujących poszczególne podatki.

745 Przedstawione pojęcie ryczałtu podatkowego wskazuje, że prawodawca, przyjmując w przepisach analizowanej ustawy określenie, że podatek dochodowy (podatek od dochodu) ustala się w formie ryczałtu w wysokości 10%, 18%, 19% lub 20%, używa pojęcia ryczałtu podatkowego w sposób odbiegający od jego właściwego rozumienia. Bliższa analiza rozpatrywanych przepisów prowadzi do wniosku, że w rzeczywistości nie jest to instytucja prawna ryczałtu, lecz szczególna forma opodatkowania dochodu.

746 Obydwa podatki dochodowe oparte są w znacznej mierze (choć nie do końca konsekwentnie – o czym już pisano, zob. *Nb. 560–565*) na teorii przyrostu czystego majątku, zgodnie z którą opodatkowaniu podlega do-

chód globalny (syntetyczny). W ustawach normujących te podatki podstawę opodatkowania stanowi dochód ogólny, do którego odnosi się – w przypadku podatku dochodowego od osób fizycznych – progresywna stawka podatkowa ujęta w art. 27 ust. 1. Natomiast przepisy ustawy, zgodnie z którymi „podatek ustala się w formie ryczałtu", nie tylko zawierają odrębną stawkę podatkową, lecz także zawierają wyjątek od przyjętej w niej koncepcji opodatkowania dochodów, gdyż dochodów, do których mają zastosowanie stawki proporcjonalne, nie łączy się z dochodami z innych źródeł. Następuje tu zatem odejście od opodatkowania dochodu globalnego na rzecz opodatkowania zdeterminowanego przez źródła uzyskania przychodu – określone źródła przychodów podlegają odrębnemu opodatkowaniu przy zastosowaniu do nich przypisanej im proporcjonalnej stawki podatkowej.

747 Można przyjąć, że przypadki, gdy ustalona jest inna stawka niż wynikająca z taryfy podatkowej zawartej w art. 27 ust. 1 PDOFizU, nie są opodatkowaniem w formie ryczałtu, lecz opodatkowaniem opartym w znacznej mierze na **teorii źródeł** (podatek cedularny odbiegający od generalnej koncepcji polskiego podatku dochodowego). Sprawa się nieco komplikuje w przypadku stawki określonej w art. 30 PDOFizU, zgodnie z którym określonych dochodów (przychodów) nie łączy się z dochodami (przychodami) z innych źródeł i pobiera się od nich podatek w formie ryczałtu. Określenie „pobiera podatek" sugerowałoby, że występuje tu ryczałt jako instytucja postępowania podatkowego, gdyż do niego należy, bez wątpienia, pobór podatku. Bliższa analiza przepisów art. 30 PDOFizU wskazuje jednak, że także w tych przypadkach – kiedy do poszczególnych rodzajów przychodów stosuje się 10%, 18% lub 20% stawki proporcjonalnej – nie występuje instytucja prawna ryczałtu, lecz opodatkowanie oparte w swych ogólnych założeniach na teorii źródeł.

4. Konstrukcja prawna ryczałtu

748 Ryczałtem podatkowym unormowanym w ustawie z 20.11.1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (tekst jedn. Dz.U. z 2016 r. poz. 2180 ze zm.) objęte są przychody (dochody) osób fizycznych prowadzących pozarolniczą działalność gospodarczą, osób fizycznych z tytułu umowy najmu, podnajmu, dzierżawy, poddzierżawy lub innych umów o podobnym charakterze, jeżeli umowy te nie są zawierane w ramach prowadzonej pozarolniczej działalności gospodarczej, oraz przychody osób duchownych.

W przypadku pozarolniczej działalności gospodarczej oraz przychodów z tytułu najmu i pozostałych wymienionych już umów, ryczałt występu-

je w formie **ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych**. Przychodów (dochodów) opodatkowanych w formach zryczałtowanych nie łączy się z przychodami (dochodami) z innych źródeł podlegających opodatkowaniu na podstawie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Zryczałtowany podatek w formie **karty podatkowej** mogą płacić podatnicy prowadzący działalność określoną w art. 23 ZPodDU (w szczególności działalność usługową, niektóre rodzaje działalności handlowej, gastronomicznej, działalności w zakresie usług rozrywkowych czy też niektóre rodzaje wolnych zawodów). Wykaz działalności objętej kartą podatkową oraz miesięczne stawki podatku dochodowego pobieranego w tej formie zawiera tabela stanowiąca załącznik do ustawy.

Ryczałt od **przychodów osób duchownych**, zgodnie z art. 42 ZPodDU, obejmuje swym zakresem przedmiotowym przychody z opłat otrzymywane w związku z pełnionymi funkcjami o charakterze duszpasterskim.

Zastosowanie rozwiązań ustawy w stosunku do określonego podatnika uzależnione jest od spełnienia przez niego określonych wymogów (art. 6 ust. 4 ZPodDU ustala te wymogi w przypadku ryczałtu ewidencjonowanego, zaś art. 25 ust. 1 – w przypadku karty podatkowej), a ponadto podatnik może **zrzec** się prawa do ryczałtu i opłacać podatek na **zasadach ogólnych** (art. 9 i 32 ZPodDU). W konstrukcjach tych występują typowe elementy ryczałtu podatkowego jako **instytucji postępowania podatkowego**. Mamy tu bowiem do czynienia z dwoma klasycznymi typami tego rodzaju ryczałtu – **ryczałtem procentowym** w przypadku ryczałtu od sprzedaży ewidencjonowanej oraz **ryczałtem kwotowym** w przypadku karty podatkowej.

We wszystkich wymienionych rodzajach ryczałtu, inaczej niż przy wymiarze na zasadach ogólnych, nie ustala się dochodu podatnika, lecz jego przychód (co ma szczególne znaczenie w przypadku opodatkowania działalności gospodarczej), zaś do tak określonej podstawy wymiaru stosuje się stawkę (odnoszącą się **wyłącznie** do tej podstawy wymiaru), która przybiera postać **stawki procentowej (od 3% do 20%) w ryczałcie ewidencjonowanym** oraz **miesięcznych kwot podatku w przypadku karty podatkowej** (ujęte są one w tabelach stanowiących załącznik do ustawy, a ich wysokość uzależniona jest głównie od rodzaju działalności, liczby mieszkańców miejscowości, w której wykonywana jest ta działalność, oraz wielkości zatrudnienia). Niekiedy w ryczałcie opłacanym w formie **karty podatkowej** występują **stawki kwotowe** (co dotyczy: usług parkingowych, usług rozrywkowych, wolnych zawodów, usług edukacyjnych oraz opieki domowej). W przypadku **ryczałtu od przychodów osób duchownych** do podstawy wymiaru ryczałtu, stosuje się **kwartalne kwoty podatków**.

Nb. 748

Od 1.1.2007 r. wprowadzono do polskiego systemu podatkowego ryczałt podatkowy w postaci **podatku tonażowego**, obejmujący swym zakresem regulacji zarówno podatek dochodowy od **osób fizycznych** (co jest regułą w przypadku ryczałtu), jak i podatek dochodowy od **osób prawnych**. Podatek tonażowy został uregulowany **w ustawie z 24.8.2006 r. o podatku tonażowym** (tekst jedn. Dz.U. z 2018 r. poz. 381 ze zm.; ostatnia zmiana Dz.U. z 2015 r. poz. 211). Reguluje ona opodatkowanie podatkiem tonażowym niektórych dochodów (przychodów) osiąganych przez przedsiębiorców żeglugowych eksploatujących morskie statki handlowe w żegludze międzynarodowej. Z ryczałtu przewidzianego w tej ustawie mogą korzystać armatorzy prowadzący działalność polegającą na świadczeniu usług w żegludze międzynarodowej z wykorzystywaniem statków o pojemności brutto powyżej 100 GT. Mają oni prawo wyboru opodatkowania uzyskiwanych dochodów albo na zasadach ogólnych – zgodnie z przepisami obu ustaw o podatku dochodowym – albo też w formie zryczałtowanej w postaci podatku tonażowego. Podstawę opodatkowania stanowi, według art. 4 PodTonU, dochód armatora odpowiadający iloczynowi dobowej stawki, ustalonej zgodnie z art. 5 ust. 1–3 PodTonU, oraz okresu eksploatacji w danym miesiącu wszystkich statków armatora. W ryczałcie tym przyjęto stawkę kwotową (wyrażoną w euro) uzależnioną od pojemności statku.

Przedstawione rozwiązania (zwłaszcza zaś konstrukcja podstawy wymiaru i stawki oraz fakultatywność ryczałtu) wskazują wyraźnie, że analizowane ryczałty stanowią **instytucję postępowania podatkowego**. Jest to bowiem wymiar podatku dochodowego oparty na specjalnie na potrzeby ryczałtu określone podstawy opodatkowania i stawki. Nie ustala się tu więc dochodu (a więc przychód nie ulega pomniejszeniu o koszty jego uzyskania), do którego ma zastosowanie określona stawka podatkowa – jak w pozostałych przypadkach opodatkowania działalności gospodarczej – lecz tworzy się szczególną konstrukcję opodatkowania przychodów z tej działalności.

III. Stawki podatkowe w podatku dochodowym od osób prawnych

749 W podatku dochodowym od osób prawnych jako zasadę przyjęto **proporcjonalną** stawkę podatkową w wysokości 19% podstawy opodatkowania. Stawka ta stanowi bez wątpienia istotny element stabilizacji opodatkowania działalności gospodarczej i przyczynia się do lepszego, bardziej realistycznego planowania tej działalności. Należy natomiast uznać za swego rodzaju ulgę podatkową 15% stawkę podatkową, przewidzianą w art. 19 ust. 1 pkt 2, dla małych podatników (definicja małego podatnika

znajduje się słowniczku ustawowym zawartym w art. 4a ust. 10 PDOPrU) oraz podatników rozpoczynających działalność gospodarczą.

W rozpatrywanym podatku mogą jednak wystąpić także stawki podatkowe dotyczące specjalnych rodzajów dochodów lub też inne, niż określona w art. 19 ust. 1 PDOPrU, stawki podatkowe (stawki określone w art. 21, 22 i 24a).

750 Stawka 19% stosowana jest do dochodów z **dywidend** oraz innych przychodów uzyskiwanych z tytułu udziału w zyskach osób prawnych (art. 22 PDOPrU). W przypadku opodatkowania dywidend występuje zjawisko podwójnego opodatkowania w sensie **ekonomicznym** – ten sam przedmiot podatku należący do różnych podmiotów jest dwukrotnie opodatkowany (podatek obciąża podmiot otrzymujący dywidendę oraz osobę prawną ją wypłacającą). Dla uniknięcia podwójnego opodatkowania wprowadzono przepisy, zgodnie z którymi następuje zwolnienie od podatku dochodowego dochodów (przychodów) z dywidend oraz innych przychodów z tytułu udziału w zyskach osób prawnych, z wyjątkiem dochodów uzyskiwanych przez komplementariusza spółki komandytowo-akcyjnej, jeżeli podatnik spełnia określone przez prawo warunki (art. 22 ust. 4–4d oraz 6 PDOPrU). Zwolnienie to dotyczy również podatników (spełniających wymogi ustalone przez prawo), którzy podlegają w Polsce nieograniczonemu obowiązkowi podatkowemu, a uzyskują dochody także poza jej terytorium (art. 20 ust. 2–3, 6, 8–12 oraz 14–16 PDOPrU).

751 Przychody podatników podlegających ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu (podatników niemających na terytorium Polski siedziby lub zarządu – art. 3 ust. 2 PDOPrU), z szeroko rozumianych praw autorskich, praw do projektów wynalazczych itp. podlegają opodatkowaniu według 20% stawki podatkowej. Taka sama stawka podatkowa obowiązuje w przypadku opodatkowania tych podmiotów z tytułu przychodów uzyskiwanych za świadczone usługi w zakresie działalności widowiskowej, rozrywkowej lub sportowej, a także z tytułu świadczeń doradczych, księgowych, badania rynku, usług prawnych, gwarancji i poręczeń oraz świadczeń o podobnym charakterze (art. 21 PDOPrU).

§ 8. Obliczanie i pobór podatku dochodowego

I. Uwagi ogólne

752 Przepisy obu ustaw o podatku dochodowym zawierają wiele unormowań z zakresu **postępowania podatkowego**. Znajdują się one w rozdzia-

le 7 „Pobór podatku lub zaliczek na podatek przez płatników" (art. 31–44) i w rozdziale 8 „Zeznanie podatkowe" (art. 45–45d) ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz w rozdziale 6 „Pobór podatku" (art. 25–28a) ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych. Unormowania zawarte w tych rozdziałach związane są mocno, jak już pisano, z samą istotą podatku dochodowego jako podatku o tzw. **otwartym stanie faktycznym** („podatek roczny"). Opodatkowaniu podlega tu bowiem dochód osiągnięty w roku podatkowym. Natomiast **zamknięty stan faktyczny** jest stanem jednorazowym (np. w podatku od nabycia praw majątkowych), kiedy to jedno zdarzenie faktyczne lub prawne z reguły rodzi równocześnie obowiązek i zobowiązanie podatkowe.

753 W przypadku podatku dochodowego obowiązek podatkowy powstaje na początku roku podatkowego, zaś zobowiązanie podatkowe na jego końcu. Chodzi zatem o stan faktyczny rozpoczęty na początku roku i trwający do jego końca. Dopiero po upływie roku podatkowego można ustalić podstawę opodatkowania i zastosować do niej stawkę podatkową (co ma zwłaszcza znaczenie w przypadku stawki progresywnej zależnej od wysokości podstawy opodatkowania), a więc przekształcić obowiązek podatkowy w zobowiązanie. W takiej sytuacji podatnik jest, w trakcie roku podatkowego, obciążany **obowiązkiem płacenia zaliczek** na poczet przyszłego podatku. Same zaliczki są instytucjami materialnoprawnymi, a więc przepisy regulujące konstrukcję podatku dochodowego powinny nakładać na podatnika obowiązek płacenia zaliczek. Należy więc przyjąć, że obowiązek podatkowy w podatku dochodowym rodzi nie tylko zobowiązanie podatkowe z tytułu tego podatku, lecz także **zobowiązanie z tytułu zaliczek**.

754 Zobowiązanie z tytułu podatku jest czymś innym niż zobowiązanie z tytułu zaliczek, chociaż w obu przypadkach źródłem ich powstania jest **obowiązek podatkowy**. Każde zobowiązanie podatkowe jest bowiem **normatywnym następstwem** obowiązku podatkowego. Podstawą ustalania zaliczek może być dochód osiągnięty za okres objęty obowiązkiem płacenia zaliczek albo też wysokość podatku obliczona za poprzedni okres podatkowy (np. 1/12 podatku ustalonego w ubiegłym roku podatkowym). Można zatem przyjąć istnienie **odrębnego stanu faktycznego**, którego następstwem jest obowiązek płacenia zaliczek, w stosunku do stanu rodzącego zobowiązanie z tytułu samego podatku.

Powstanie zobowiązania z tytułu zaliczek nie przesądza powstania zobowiązania z tytułu podatku. Może się bowiem okazać, że dany podmiot prowadzący działalność gospodarczą, wykazując dochód w pierwszych miesiącach tej działalności, poniesie stratę w skali rocznej.

Należy przyjąć, że roszczenie o wpłatę zaliczek na poczet przyszłego zobowiązania podatkowego może mieć miejsce tylko wówczas, gdy zostanie ustalone, że stan faktyczny związany z danym podmiotem odpowiada podatkowoprawnemu stanowi faktycznemu z ustawy normującej podatek dochodowy, a więc rodzi **obowiązek podatkowy** w zakresie tego podatku. Zaliczka jest oczywiście związana z możliwą do przewidzenia wielkością podatku dochodowego ustalonego w ciągu roku podatkowego, co powoduje, że nie można ustalić wyższej zaliczki niż przewidywany podatek obliczony w skali rocznej.

755 Ustalenie zobowiązań podatkowych z tytułu zaliczek obciąża zwykle podatnika lub płatnika. Mamy tu więc do czynienia z techniką **samoobliczania** podatkowego albo też **obliczania** podatku przez płatnika. Po upływie roku podatkowego nie można ustalić zaliczek. W przypadku zatem gdy podatnik – pomimo ciążącego na nim obowiązku – nie dokonał obliczenia zaliczek, może być jedynie obciążony odsetkami od niewpłaconych w ciągu roku należnych kwot podatkowych z tytułu zaliczek.

Przepisy prawne pomieszczone w wymienionych rozdziałach obu ustaw poświęcone są przede wszystkim obliczaniu i poborowi zaliczek, a także obliczaniu podatku w skali rocznej, a więc będą to w zasadzie przepisy proceduralne.

II. Obliczanie należności podatkowych przez płatników w podatku dochodowym od osób fizycznych

756 Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych przewiduje szeroki krąg podmiotów obciążonych obowiązkami płatników. Ze względu na zakres podmiotowy podatku podstawowe znaczenie mają płatnicy określani przez prawodawcę jako „**zakłady pracy**" (art. 31 PDOFizU). Można przyjąć, że pojęcie zakładu pracy jest skonstruowane wyłącznie dla celów podatkowych. Ważne jest bowiem nie to, jaki stosunek prawny łączy podatnika z podmiotem określonym przez ustawę pojęciem zakładu pracy – osobą fizyczną, osobą prawną oraz jednostką organizacyjną nieposiadającą osobowości prawnej – lecz uzyskiwanie przez podatników od tych podmiotów przychodów ze stosunku służbowego, stosunku pracy, pracy nakładczej lub spółdzielczego stosunku pracy, a nawet zasiłku pieniężnego z ubezpieczenia społecznego, jeżeli wypłaca go zakład pracy.

757 Istotną rolę jako płatnicy odgrywają **organy rentowe**. Zgodnie z art. 34 PDOFizU, zobowiązane są one do pobierania zaliczek miesięcznych od wypłacanych przez nie emerytur i rent, świadczeń przedemerytalnych i zasiłków przedemerytalnych, zasiłków pieniężnych z ubezpieczenia społecznego, rent strukturalnych oraz rent socjalnych. Znaczny krąg podat-

ników obejmuje także obliczanie i pobór należności podatkowych przez płatników będących osobami fizycznymi, osobami prawnymi i jednostkami organizacyjnymi niemającymi osobowości prawnej prowadzącymi działalność gospodarczą. Obowiązki płatnika nałożone są na te podmioty, gdy dokonują wypłat osobom objętym nieograniczonym obowiązkiem podatkowym (jego pojęcie zdefiniowane jest w art. 3 PDOFizU) z tytułu działalności określonej w art. 13 pkt 2 i 4–9 PDOFizU oraz w art. 18 PDOFizU (przede wszystkim z działalności artystycznej, naukowej, literackiej, oświatowej, publicystycznej, a także za osobiście wykonywane usługi na podstawie umowy zlecenia lub umowy o dzieło), oraz z praw autorskich i praw pokrewnych (art. 41 PDOFizU).

Pozostałe podmioty, na które analizowana ustawa nakłada obowiązki płatników, odgrywają stosunkowo niewielką rolę, zważywszy na dość wąski krąg podatników objętych ich działaniami. Do tej grupy podmiotów zaliczyć można rolnicze spółdzielnie produkcyjne oraz spółdzielnie zajmujące się produkcją rolną (art. 33 PDOFizU), podmioty, które dokonują wypłaty emerytur i rent zagranicznych, jednostki organizacyjne uczelni, organy zatrudnienia, biura terenowe Funduszu Gwarantowanych Świadczeń Pracowniczych, areszty śledcze oraz zakłady karne (art. 35 PDOFizU).

758 Wymienione grupy podmiotów mają obowiązek obliczania i wpłacania **zaliczek na podatek dochodowy**, rzadziej natomiast obliczają należny podatek. Generalną zasadą jest, aby zaliczka na podatek ustalona była w sposób umożliwiający przekazanie do budżetu środków pieniężnych odpowiadających **podatkowi należnemu** za okres **od początku roku** podatkowego **do czasu obliczania zaliczki**. Można więc przyjąć, że określając wielkość zaliczki, płatnik powinien brać pod uwagę zdarzenia i działania, jakie kształtują podatkowoprawny stan faktyczny nie tylko w okresie objętym zaliczką (np. okresie miesięcznym), lecz również w całym okresie roku podatkowego. Tego rodzaju regułę można wyprowadzić z przepisów ustawy normujących zasady i tryb obliczania zaliczek.

Zgodnie z art. 32 ust. 1 PDOFizU, zaliczki za miesiąc od stycznia do grudnia pobiera się według najniższej stawki skali podatkowej, tj. 18% – od początku roku do tego miesiąca włącznie, w którym dochód podatnika uzyskany u płatnika (w zakładzie pracy) od początku roku, przekroczy kwotę stanowiącą górną granicę pierwszego przedziału skali; w miesiącach następnych pobiera się podatek według stawki drugiego szczebla.

759 Inaczej ustala się zaliczki obejmujące przychody z działalności artystycznej, naukowej, literackiej, publicystycznej czy też uzyskiwane z osobistego wykonywania usług na podstawie umowy zlecenia albo umowy o dzieło. Według art. 41 ust. 1 i 1a, zaliczka pobierana jest przez płatników

w wysokości 18% należności podatkowej pomniejszonej o koszty uzyskania przychodu oraz o kwotę składki na ubezpieczenie zdrowotne, o której mowa w art. 27b PDOFizU, pobranej ze środków podatnika przez płatnika. Taki sposób ustalania zaliczek podyktowany jest tu przede wszystkim względami praktycznymi – brakiem możliwości określenia przez płatnika całości dochodów uzyskiwanych w danym czasie przez podatnika, a nie celowym odejściem od przedstawionej zasady. Jednak płatnicy ci obliczają wyższe zaliczki, jeżeli z takim wnioskiem wystąpi podatnik (art. 41a PDOFizU), co świadczy o tym, iż także w przedstawionych sytuacjach, o ile to możliwe, zmierza się do ustalenia zaliczek zgodnie z podatkowoprawnym stanem faktycznym, jaki występuje u podatnika od początku roku podatkowego. Potwierdzeniem tej zasady mogą być również rozwiązania prawne, zgodnie z którymi zaliczki mogą być obniżone, jeżeli podatnik uprawdopodobni w sposób określony przez prawo sytuacje faktyczne lub prawne uzasadniające pobór takich zaliczek. Dotyczy to w szczególności łączenia opodatkowania małżonków lub osób samotnie wychowujących dzieci, co do których można ustalić niższe zaliczki, niż wynika to z uzyskiwanych przez nich dochodów, ze względu na zmniejszenie ich opodatkowania związane z opodatkowaniem łącznym (art. 32 ust. 1a–1c PDOFizU).

760 Płatnicy obliczają i pobierają również tzw. zryczałtowane podatki dochodowe (art. 41 ust. 4, 5 oraz 7 PDOFizU). Jest to zrozumiałe, zważywszy, że dochodów podatkowych nie łączy się tu z dochodami (przychodami) uzyskiwanymi z innych źródeł i stosuje się do nich stawkę proporcjonalną. W rzeczywistości więc zaliczka na podatek jest równocześnie podatkiem należnym, zaś podatkowoprawny stan faktyczny jest w praktyce stanem zamkniętym.

761 Na płatnikach ciąży obowiązek sporządzenia imiennych **informacji** dla podatników i urzędów skarbowych wskazujących wysokość uzyskanych przez nich dochodów oraz należnego i pobranego podatku, a także dochody zwolnione od podatku na podstawie umów o unikaniu podwójnego opodatkowania lub innych umów międzynarodowych (art. 39 ust. 1 oraz art. 42 PDOFizU). Informacje te mają bardzo istotne znaczenie dla podatników, na których ciąży obowiązek obliczania obciążających ich należności podatkowych (samoobliczania podatkowego).

III. Obliczanie należności podatkowych przez płatników w podatku dochodowym od osób prawnych

762 Instytucja prawna płatnika uregulowana jest w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych w wąskim zakresie. Osoby prawne i jed-

nostki organizacyjne nieposiadające osobowości są przede wszystkim, jak już pisano, płatnikami w podatku dochodowym obciążającym osoby fizyczne. Natomiast podmioty te jako płatnicy podatku dochodowego unormowanego w analizowanej ustawie mają obowiązek obliczania i pobierania zryczałtowanego podatku dochodowego z tytułów wymienionych w art. 21 ust. 1 i art. 22 ust. 1 (art. 26 ust. 1 PDOPrU). Dotyczy to więc dochodów uzyskiwanych na terytorium Polski przez podmioty podlegające ograniczonemu obowiązkowi podatkowemu (jego definicja znajduje się w art. 3 ust. 2 PDOPrU), z tytułu praw autorskich, praw do projektów wynalazczych, odsetek od papierów wartościowych wyemitowanych przez Skarb Państwa i zapisanych na rachunkach papierów wartościowych albo na rachunkach zbiorczych, z tytułu użytkowania lub prawo do użytkowania urządzenia przemysłowego, handlowego lub naukowego, a także użytkowania środka transportu i z innych tytułów określonych w art. 21 PDOPrU. Wymienione podmioty jako płatnicy obliczają i pobierają także podatek dochodowy od dochodów z dywidend oraz innych przychodów z tytułu udziału w zyskach osób prawnych (art. 22 PDOPrU).

763 Przepisy prawne znajdujące się w Rozdziale 6 analizowanej ustawy „Pobór podatku" regulują głównie **samoobliczanie podatkowe**. Dotyczy ono zarówno zaliczek na podatek dochodowy, jak i podatku rocznego. Można przyjąć, że jest to dość wyraźna różnica pomiędzy unormowaniami postępowania podatkowego występującymi w obu ustawach o podatku dochodowym. Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych normuje przede wszystkim postępowanie podatkowe z udziałem płatnika (obliczanie i pobór zaliczek na podatek oraz podatku rocznego), natomiast rozpatrywana ustawa – postępowanie oparte na technice samoobliczania podatkowego.

IV. Samoobliczanie podatkowe w podatku dochodowym od osób fizycznych

764 Zaliczki na podatek dochodowy od osób fizycznych ustalane są także przez samych podatników. Według art. 40 PDOFizU, jeżeli podatnicy, którym potrąca się zaliczki przez płatników (zgodnie z przepisami art. 31, 33, 34 i 35), osiągają inne dochody, od których płatnicy nie mają obowiązku obliczania zaliczek na podatek, obowiązani są wpłacać zaliczki na podatek należny od tych dochodów. Ponadto, podatnicy osiągający dochody z działalności gospodarczej, o której mowa w art. 14 PDOFizU,, a także w szczególności, z emerytur i rent otrzymywanych z zagranicy (bez pośrednictwa banków), z najmu i dzierżawy, **mają obowiązek** wpłacania w ciągu roku

zaliczek na podatek dochodowy. Zaliczki obliczane są zgodnie z zasadami odnoszącymi się do zaliczek ustalanych przez płatników. Chodzi generalnie o obliczanie ich w taki sposób, aby wysokość zaliczki odpowiadała należnemu podatkowi od dochodów osiągniętych od początku roku podatkowego do okresu poboru zaliczek.

Wynika to wyraźnie z przepisu art. 44 ust. 3 PDOFizU, zgodnie z którym obowiązek opłacania zaliczek powstaje od momentu, gdy dochody przekroczyły kwotę powodującą powstanie obowiązku podatkowego, a ich wysokość stanowi w poszczególnych miesiącach różnicę pomiędzy podatkiem należnym od dochodu osiągniętego od początku roku a sumą zaliczek za miesiące poprzedzające. Ważne z tego punktu widzenia jest również, że zaliczka obliczana jest według zasad przyjętych dla obliczania podatku, a więc w drodze ustalania podstawy opodatkowania i zastosowania do niej odpowiedniej stawki podatkowej.

765 Przedstawione zasady obliczania zaliczek nie dotyczą dochodów uzyskiwanych z **działów specjalnych produkcji rolnej**. W przypadku tych dochodów sposób ustalania zaliczek przypomina bowiem wymiar i pobór podatku realizowanego w formie tzw. ryczałtu umownego. Podstawą określenia zaliczek jest bowiem deklaracja podatkowa składana do 30 listopada roku poprzedzającego rok podatkowy, w której podatnik informuje organ podatkowy o rodzajach i rozmiarach zamierzonej produkcji w roku następnym, zaś organ ten wydaje decyzję o wysokości zaliczki miesięcznej ustalonej dla danego roku podatkowego (art. 43 PDOFizU). Inaczej więc niż w przypadku typowej zaliczki na podatek nie jest ona obliczana przez płatnika ani przez podatnika, lecz ustala ją organ podatkowy w formie decyzji, zaś wysokość zaliczki kształtowana jest nie przez rzeczywiste rozmiary działalności gospodarczej, lecz **przewidywane**. Można przyjąć, że technika postępowania podatkowego zbliżona jest tu znacznie do techniki stosowanej w przypadku ustalania należności podatkowej w oparciu o technikę ryczałtu umownego (niestosowanego obecnie w Polsce).

766 Technika samoobliczania podatkowego stosowana jest także przy **ustalaniu wysokości podatku dochodowego**. Zgodnie z art. 45 ust. 1 i 4 PDOFizU, podatnicy mają obowiązek złożenia urzędom skarbowym zeznania podatkowego (a właściwie deklaracji podatkowej, która występuje w przypadku samoobliczania podatkowego) o wysokości osiągniętego dochodu (poniesionej stracie) oraz wpłacenia różnicy pomiędzy podatkiem należnym od dochodu wynikającego z zeznania (z deklaracji podatkowej), a sumą zaliczek za dany rok, w tym również zaliczek pobranych przez płatników. Podatnicy prowadzący księgi rachunkowe (handlowe) dołączają do zeznania (deklaracji podatkowej) roczny bilans z rachunkiem wyni-

ków, zaś podatnicy, którym organ podatkowy wydał decyzję o prawidłowości wyboru i stosowania metody ustalania ceny transakcyjnej między podmiotami powiązanymi, dołączają do zeznania (deklaracji podatkowej) sprawozdanie o realizacji uznanej metody ustalania ceny transakcyjnej.

767 Podatek wynikający z zeznania (z deklaracji podatkowej) jest podatkiem **należnym** za dany rok, chyba że właściwy organ podatkowy lub właściwy organ kontroli skarbowej wyda decyzję, w której określi inną wysokość podatku. W razie niezłożenia zeznania o wysokości osiągniętego dochodu, organy te wydają decyzję określającą wysokość zobowiązania podatkowego. Decyzja taka nie wywiera skutków prawnych, jeżeli została wydana po okresie przedawnienia zobowiązania podatkowego.

768 Zobowiązanie podatkowe przedawnia się po upływie 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku. Przedawnieniu nie ulega zobowiązanie podatkowe zabezpieczone hipoteką, jednak po upływie terminu przedawnienia zaległość podatkowa może być egzekwowana tylko z przedmiotu hipoteki.

769 W przypadku, gdy organ podatkowy dokonuje wymiaru podatkowego dla przekształcenia obowiązku podatkowego w zobowiązanie podatkowe, wymiar ten ma charakter konstytutywny – powołuje do życia zobowiązaniowy stosunek prawny. Natomiast wówczas, gdy podatnik zobowiązany do obliczenia należności podatkowej – zgodnie z art. 45 pkt 1 PDOFizU – nie uczyni tego, organ podatkowy wydaje decyzję deklaratoryjną, która nie powołuje do życia zobowiązaniowego stosunku prawnego, lecz jedynie określa istniejący już wcześniej – powstały z mocy prawa – stosunek zobowiązaniowy. Dlatego też do tej decyzji ma zastosowanie jedynie instytucja przedawnienia zobowiązania podatkowego, a nie przedawnienia prawa do wymiaru podatkowego.

770 Należy przyjąć, że technika przekształcania obowiązku podatkowego w zobowiązanie ma zasadniczy wpływ na to, jakiego rodzaju przedawnienie może mieć miejsce, gdy podatnik nie wywiąże się z nałożonego na niego przez prawo obowiązku samoobliczania podatkowego. W przypadku konstytutywnej decyzji wymiarowej w grę wchodzi zarówno przedawnienie prawa do wymiaru, jak i przedawnienie zobowiązania podatkowego. Kiedy natomiast decyzja określająca należność podatkową ma charakter deklaratoryjny – a więc dotyczy sytuacji uregulowanej w art. 45 PDOFizU – można praktycznie mówić jedynie o przedawnieniu zobowiązania podatkowego.

771 Obowiązek składania zeznania podatkowego oraz dokonywania samoobliczenia nie dotyczy podatników, których roczne należności podatkowe obliczane są w całości przez **płatników.** Zeznanie podatkowe nie

obejmuje oczywiście dochodów, od których, zgodnie z art. 30 PDOFizU, podatek ustala się w formie ryczałtu. Dochody te nie są bowiem wliczane do dochodu globalnego (ogólnego), a przy ich opodatkowaniu stosuje się proporcjonalną stawkę podatkową. Można więc przyjąć, że w tych przypadkach występuje zamknięty stan faktyczny, wyłączony z rocznego otwartego stanu faktycznego będącego stanem typowym dla podatku dochodowego.

V. Samoobliczanie podatkowe w podatku dochodowym od osób prawnych

772 W podatku dochodowym od osób prawnych technika samoobliczania podatkowego stosowana jest w znacznie szerszym zakresie niż w przypadku podatku dochodowego od osób fizycznych. Przede wszystkim zaliczki na podatek są obliczane przez podatników, a zupełnie wyjątkowo przez płatników. Poza tym, podatnicy **w każdym przypadku** mają obowiązek dokonywania **samoobliczania** podatku należnego **za dany rok**.

Zgodnie z art. 25 PDOPrU, podatnicy (poza pewnymi drobnymi wyjątkami) mają obowiązek wpłacania na rachunek urzędu skarbowego zaliczek miesięcznych (podatnicy rozpoczynający działalność gospodarczą i „mali" podatnicy mogą wpłacać zaliczki kwartalne) w wysokości różnicy między podatkiem należnym od dochodu osiągniętego od początku roku, a sumą zaliczek za poprzednie miesiące. Przyjęto tu zatem typowy mechanizm ustalania zaliczek, opisany już wcześniej, zmierzający do uzależnienia ich wysokości od kształtowania się podatkowoprawnego stanu faktycznego w trakcie roku podatkowego.

Podatnik jest zwolniony z obowiązków wpłacania zaliczek w przypadku zawieszenia wykonywania działalności gospodarczej na podstawie przepisów o swobodzie działalności gospodarczej (art. 25 ust. 5a PDOPrU). Po okresie zawieszenia podatnik ten podlega obowiązkowi wpłacania zaliczek.

773 Samoobliczanie należności rocznych jest **dominującą** formą obliczania i poboru podatku dochodowego od osób prawnych. Według art. 27 ust. 1 PDOPrU, podatnicy mają obowiązek składania urzędom skarbowym **zeznań** (deklaracji podatkowych) o wysokości dochodu (straty) osiągniętego **w roku podatkowym** do końca 3. miesiąca po roku podatkowym. W tym też terminie powinni wpłacić podatek należy albo różnicę pomiędzy podatkiem należnym od dochodu wykazanego w zeznaniu (deklaracji podatkowej) a sumą należnych zaliczek od początku roku.

Podatek wynikający z zeznania (deklaracji podatkowej) jest podatkiem **należnym** za dany rok. Organ podatkowy może jednak wydać **decyzję**,

w której **określi (ustali)** podatek w innej wysokości. W takim przypadku nastąpi **wymiar kontrolny**.

Podatnicy zobowiązani do sporządzania sprawozdania finansowego dołączają do zeznania **zatwierdzone sprawozdanie finansowe** (w terminie 10 dni od jego zatwierdzenia) wraz z opinią i raportem podmiotu uprawnionego do badania sprawozdań finansowych, a spółka dołącza także odpis uchwały walnego zgromadzenia zatwierdzającej sprawozdanie finansowe. Obowiązek złożenia opinii i raportu nie dotyczy podatników, których sprawozdania finansowe, na podstawie odrębnych przepisów, są zwolnione z obowiązku badania.

774 Ustalanie należności podatkowych osób prawnych związane jest mocno z prowadzoną przez nie rachunkowością, która powinna dawać pełny i rzetelny obraz działalności podmiotu podlegającego opodatkowaniu. Dlatego też postępowanie podatkowe prowadzone wobec tych podmiotów opiera się głównie na samoobliczaniu podatkowym, przy ograniczonej roli płatników oraz koncentracji działań organów podatkowych na **kontroli** prawidłowości samoobliczania. Powoduje to, że procedura podatkowa, zwłaszcza zaś tryb postępowania zmierzający do ustalania i poboru podatku, zdeterminowane są w znacznej mierze przez rachunkowość podatników, zwłaszcza zaś przepisy ustawy z 19.9.1994 r. o rachunkowości, regulujące prowadzenie rachunkowości handlowej przez wszystkie podmioty, niezależnie od ich formy prawnej i rodzaju działalności.

§ 9. Specjalny podatek węglowodorowy

775 Podatek węglowodorowy uregulowany w ustawie z 25.7.2014 r. o specjalnym podatku węglowodorowym (tekst jedn. Dz.U. z 2016 r. poz. 979 ze zm. ostatnia zmiana z Dz.U. z 2016 r. poz. 1948), wszedł w życie od 1.1.2016 r. (art. 37 PodSWU), jednak obowiązek jego zapłaty powstaje dopiero od przychodów uzyskiwanych po 1.1.2020 r. (art. 35 tej ustawy). Jest on w rzeczywistości specjalnym podatkiem dochodowym od wydobywania węglowodorów. **Przedmiotem** tego podatku jest bowiem **zysk** osiągany z działalności wydobywczej węglowodorów (art. 1 PodSWU), tj. z działalności polegającej na wydobywaniu ropy naftowej, gazu ziemnego oraz ich naturalnych pochodnych (art. 2 ust. 11 PodSWU).

Konstrukcja prawna rozpatrywanego podatku w swym generalnym kształcie oparta jest na klasycznej konstrukcji podatków dochodowych. Opodatkowaniu podlega bowiem zysk jako forma dochodu podatkowego. W szczególności jest to **nadwyżka** uzyskanych w danym roku podatko-

wym **przychodów** nad poniesionymi w tym czasie **wydatkami kwalifikowanymi** (art. 13 PodSWU).

Prawodawca w regulacjach analizowanego podatku bardzo często powołuje się wprost na przepisy obu ustaw o podatku dochodowym albo też tworzy konstrukcje analogiczne lub na tych przepisach oparte. W przypadku używania określenia podatek dochodowy bez bliższego jego określenia, należy rozumieć, zgodnie ze „słowniczkiem ustawowym" (art. 2 ust. 4 PodSWU), odpowiednio podatek dochodowy od osób fizycznych lub podatek dochodowy od osób prawnych. Z obu ustaw regulujących te podatki przejęte są do konstrukcji podatku węglowodorowego, tak zasadnicze pojęcia dla opodatkowania dochodów jak, środki trwałe oraz wartości niematerialne.

776 **Podatnikami** podatku węglowodorowego są osoby fizyczne, osoby prawne, jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej, w tym spółki cywilne. W przypadku, gdy działalność wydobywcza prowadzona jest w ramach współpracy, podatnikiem jest każda strona umowy współpracy lub też spółka cywilna, jeżeli jest stroną umowy o współpracę. Na podatniku ciąży nie tylko świadczenie pieniężne na rzecz budżetu państwa, lecz także wiele towarzyszących mu obowiązków proceduralnych, zwłaszcza zaś w zakresie dokumentacji podatkowej.

Ma on w szczególności, obowiązek prowadzenia ksiąg rachunkowych, sporządzania sprawozdań finansowych, czy też poddawania się kontroli podatkowej. Księgi rachunkowe powinny być tak prowadzone, aby zapewnić ustalenie zysku (straty), wysokości skumulowanych przychodów, skumulowanych wydatków kwalifikowanych, podstawy opodatkowania i wysokości podatku należnego za rok podatkowy.

W przypadku, gdy dokumentacja podatkowa nie pozwala na ustalenie dochodów lub przychodów oraz należnego podatku, następuje to **w drodze oszacowania**, na zasadach określonych w przepisach ustaw o podatku dochodowym.

777 **Przychodami** podlegającymi opodatkowaniu są: **otrzymane** pieniądze, wartości pieniężne oraz wartości w naturze, zaś za datę ich powstania uważa się **dzień otrzymania należności** (art. 8 PodSWU). Prawodawca przyjmuje tu zatem, właściwą dla podatku dochodowego od osób fizycznych, zasadę kasy – przychód podatkowy powstaje w momencie otrzymania należności. Jednak w przypadku, gdy zapłata należności nie zostanie dokonana w ciągu 3 miesięcy, przychodem do opodatkowania jest kwota należna, co powoduje, że zasada kasy przekształca się w zasadę memoriału.

Podstawowe znaczenie dla ustalenia **podstawy opodatkowania** w podatkach typu dochodowego mają **wydatki podatnika** uznawane za **koszty**

uzyskania przychodów. W konstrukcji obu podatków dochodowych prawodawca określa, obok ogólnej reguły uznawania wydatków za koszty, także poszczególne ich rodzaje, które są kwalifikowane jako koszty uzyskania przychodu lub też nie są uznawane za takie koszty. Podobnie jest w przepisach ustawy o specjalnym podatku węglowodorowym. W rozdziale 3 „Wydatki kwalifikowane" (art. 11–12) przyjmuje się ogólną zasadę zaliczania wydatków do wydatków kwalifikowanych (kosztów uzyskania), następnie określa się szczegółowe ich rodzaje uznawane za wydatki kwalifikowane oraz nieuznawane za takie wydatki.

Według art. 11 ust. 1 PodSWU za wydatki kwalifikowane uznaje się wydatki poniesione przez podatnika w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia tych przychodów. Obejmują one także nakłady na poszukiwanie, rozpoznawanie, wydobywanie, magazynowanie lub dostawę wydobytych węglowodorów. Na uwagę zasługują wydatki związane z szeroko rozumianymi nakładami inwestycyjnymi, w szczególności dotyczącymi poszukiwania i rozpoznawania złóż geologicznych, odwiertów rozpoznawczych lub wydobywczych, budowy infrastruktury związanej z działalnością wydobywczą węglowodorów. Za wydatki kwalifikowane uznaje się również: podatki i opłaty związane z administrowaniem nieruchomościami zakładu górniczego, **podatek dochodowy w części dotyczącej działalności wydobywczej węglowodorów**, podatek od wydobycia niektórych kopalin dotyczący gazu ziemnego oraz ropy naftowej, opłatę eksploatacyjną uiszczaną z tytułu wydobycia węglowodorów. Zaliczenie do wydatków kwalifikowanych (kosztów uzyskania przychodów), wymienionych danin publicznych, zwłaszcza podatku dochodowego wskazuje, że prawodawca konsekwentnie unika wielokrotnego opodatkowania działalności gospodarczej w zakresie wydobywania węglowodorów.

Wśród wydatków, których ustawodawca nie uznaje za wydatki kwalifikowane, zgodnie z art. 12 PodSWU, na uwagę zasługują wydatki na zakup wartości niematerialnych i prawnych, w tym patentów i licencji, wydatki na nabycie gruntów lub prawa wieczystego użytkowania gruntów, wydatki na spłatę pożyczek lub kredytów, wpłaty na różnego rodzaju fundusze. Wymienione przykładowo wydatki nieuznawane za koszty uzyskania przychodów, jak i inne wymienione w tym artykule, jednoznacznie wskazuje, że są to z reguły tego rodzaju wydatki, które przepisy obu ustaw podatkowych nie zaliczają do kosztów uzyskania przychodów.

778 **Podstawę opodatkowania** stanowi **zysk** z działalności wydobywczej węglowodorów. Jest nim nadwyżka przychodów uzyskanych z tej działalności nad poniesionymi w danym roku podatkowym wydatkami kwalifikowanymi.

Do przedstawionej podstawy opodatkowania stosuje się odpowiednią **stawkę podatkową**. W rozpatrywanym podatku jest to stawka procentowa o skomplikowanym charakterze. Jej wysokość wskazana jest w ustawie i wynosi 0% lub 25% podstawy opodatkowania albo też obliczana jest według wzoru ujętego w art. 14 PodSWU. Kształtuje ją wskaźnik R, który może być mniejszy niż 1,5 (stawka 0%), równy lub większy niż 1,5 (oblicza się ją według wzoru), wreszcie równy lub większy niż 2 (stawka 25%). Wskaźnik R wyraża stosunek skumulowanych przychodów do skumulowanych wydatków kwalifikowanych (art. 2 ust. 12 PodSWU), a więc w stosunek kosztów do przychodów, który w pewnym uproszczeniu, określa rentowność działalności gospodarczej w zakresie wydobywania węglowodorów.

779 **W postępowaniu podatkowym**, jakie ma miejsce w specjalnym podatku węglowodorowym, stosowana jest technika samoobliczania podatkowego. Podatnik jest obowiązany do składania deklaracji miesięcznych o wysokości osiągniętego zysku (poniesionej stracie), wysokości skumulowanych przychodów oraz skumulowanych wydatków kwalifikowanych i wpłacać zaliczki miesięczne w wysokości różnicy pomiędzy podatkiem należnym od początku roku, a sumą zaliczek należnych za poprzednie miesiące. Po zakończeniu roku podatkowego jest on zobowiązany do składania rocznych deklaracji podatkowych o wysokości osiągniętego zysku w roku podatkowym i wpłacania należnego podatku.

Rozdział III. Podatki obrotowe

Literatura: *A. Bartosiewicz*, Unijne rozporządzenie VAT. Komentarz 2012, Wrocław 2012; *A. Bartosiewicz*, *R. Kubacki*, VAT Komentarz, Warszawa 2010; *B. Brzeziński*, *D. Dominik-Ogińska*, *K. Lasiński-Sulecki*, *A. Zalasiński* (red. naukowa) Polskie prawo podatkowe a prawo unijne, Warszawa 2015; *N. Gajl*, Modele podatkowe. Podatki obrotowe i inne formy obciążeń pośrednich, Warszawa 1995; *A. Bącal*, *D. Dominik*, *M. Militz*, *M. Bącal*, Orzecznictwo ETS a polska ustawa o VAT, Wrocław 2008; *A. Cmoch*, *Ł. Karpiesiuk*, *P. Karwat*, *I. Martini*, *W. Pietrasiewicz*, *P. Satkiewicz*, *P. Skorupa*, *M. Wojda*, Dyrektywa VAT 2006/112/WE, Wrocław 2009; *D. Dominik-Ogińska*, *M. Milicz*, *A. Mudrecki*, *P. Ogiński*, *A. Pomorska*, *P. Wróbel*, Harmonizacja prawa podatkowego w Unii Europejskiej, Warszawa 2011; *H. Filipczyk*, Podatek od czynności cywilnoprawnych. Komentarz, Warszawa 2015; *A. Gomułowicz*, Przerzucalność podatku obrotowego w PRL, Poznań 1988; *J. Jaśkiewicz*, Podatki konsumpcyjne, [w:] System instytucji prawno-finansowych PRL, t. III, Wrocław 1985; *M. Kałka*, *U. Kseniewicz*, Podatek akcyzowy. Komentarz 2011, Wrocław 2011; *R. Lipniewicz*, Docelowy system VAT w Unii Europejskiej. Harmonizacja opodatkowania transakcji wewnątrzwspólnotowych, Warszawa 2010; *H. Litwińczuk* (red.), Prawo europejskie – 5 lat doświadczeń w polskim prawie finansowym, Warszawa 2010; *tenże*, Prawo podatkowe przedsiębiorców, Warszawa 2013; *R. Mastalski*, *E. Fojcik-Mastalska* (red.), Prawo finansowe, Warszawa 2013; *T. Michalik*, VAT 2012, Warszawa 2012; *W. Modzelewski* (red.), Komentarz do dyrektywy 2006/112/WE kodyfikacja przepisów o VAT. Warszawa 2012; *tenże*, Podatki obrotowe, [w:] *L. Etel* (red.), System Prawa Finansowego, t. III, Prawo daninowe, Warszawa 2010; *tenże*, Podatek naliczony. Studium teoretyczno-prawne z zakresu podatku od towarów i usług, Warszawa 2013; *tenże* (red.), Komentarz do ustawy o podatku od towarów i usług, Warszawa 2014; *M. Murawski*, *D. Roszkowski*, Odwrotne obciążenie podatkiem VAT w transakcjach transgranicznych i krajowych, Warszawa 2015; *Z. Ofiarski*, Ustawy: o opłacie skarbowej, o podatku od czynności cywilnoprawnych. Komentarz, Warszawa 2009; *Sz. Parulski*, Akcyza. Komentarz. Warszawa 2015; *M. Popławski*, Instytucja zwrotu podatku. Charakter prawny i funkcjonowanie, Warszawa 2009; *K. Sachs* (red.), VI Dyrektywa VAT. Komentarz, Warszawa 2003; *P. Selera*, VAT w branży finansowej, Warszawa 2012; *tenże*, Prawo do odliczenia i zwrotu podatku naliczonego w VAT, Warszawa 2014; *J. Zubrzycki*, Leksykon VAT, 2018, t. I i II, Wrocław 2018.

§ 1. Historia

I. Kształtowanie się konstrukcji podatków obrotowych

780 Podatki obrotowe mają długą historię. Opodatkowanie obrotów występowało już w starożytnej Grecji i Rzymie (*centesima*), a także miało ważne znaczenie w średniowieczu, głównie jako cła wewnętrzne, będące w rzeczywistości akcyzami. W okresie nowożytnym istotną rolę odgrywały również podatki konsumpcyjne pobierane w formie opłat monopolowych od artykułów produkowanych przez przedsiębiorstwa będące w gestii Skarbu Państwa (np. produkcja soli, spirytusu, wyrobów tytoniowych). Poza konsumpcyjnymi podatkami obrotowymi, obciążającymi poszczególne rodzaje produktów, pewną rolę już od XVII w. zaczynają uzyskiwać podatki obrotowe pobierane od przenoszenia wartości majątkowych (daniny stemplowe).

781 Generalnie można przyjąć, że aż do końca XIX w. konsumpcyjne podatki obrotowe odgrywały znaczącą rolę w większości państw, a w szczególności w krajach romańskich (Francja, Hiszpania). Były to podatki obciążające poszczególne dobra konsumpcyjne. Przekształcenia podatków obrotowych, zwłaszcza zaś podatków konsumpcyjnych, dokonały się w XX w. wyraźnie w kierunku zastępowania pojedynczych podatków (głównie akcyzy) **ogólnym (powszechnym) podatkiem obrotowym**, który staje się obecnie jednym z zasadniczych podatków współczesnych systemów podatkowych. Widoczne jest to zwłaszcza w krajach Unii Europejskiej, które wprowadziły podatek obrotowy w formie podatku od wartości dodanej.

782 Historia ogólnego podatku obrotowego jest dość krótka, zwłaszcza gdy weźmie się pod uwagę jego obecną rolę. Wydawało się bowiem pod koniec XIX w., że podatki pośrednie, jako nieodpowiadające idei sprawiedliwości opodatkowania – jego równości i powszechności – powinny zostać ograniczone przez opodatkowanie bezpośrednie, głównie zaś realizowane w formie osobistego podatku dochodowego. Jednakże względy fiskalne, a także stosunkowo łatwy wymiar i pobór podatków obrotowych (może poza podatkiem od wartości dodanej) oraz mało odczuwalny ciężar opodatkowania, zwłaszcza w przypadku ogólnego podatku obrotowego, przesądziły o swego rodzaju renesansie podatków obrotowych w czasach współczesnych. Decydujący wpływ miał na to ogólny (powszechny) podatek obrotowy, wprowadzany na szerszą skalę do systemów podatkowych poszczególnych państw w pierwszych dziesięcioleciach XX w., albo też nawet w okresie późniejszym.

Stosunkowo wcześnie, bo już ustawą z 26.7.1918 r. wielofazowy podatek obrotowy brutto wprowadzono w Niemczech. Był on wliczany w cenę towaru lub usługi. W swej zasadniczej konstrukcji, po przekształceniach dokonywanych w okresie międzywojennym i po II wojnie światowej, przetrwał on aż do końca 1967 r., kiedy został zastąpiony wielofazowym podatkiem obrotowym netto (podatkiem od wartości dodanej), uregulowanym w ustawie z 29.5.1967 r. We Francji ogólny podatek obrotowy jako wielofazowy podatek brutto obowiązywał od 1920 r.; stosowano go do wszystkich kolejnych obrotów handlowych i usług. Dość późno podatek od obrotu (podatek od zakupu) został wprowadzony w Anglii, gdyż dopiero w 1940 r. Był to podatek obciążający określone grupy towarów, dla których przewidywano właściwą im stawkę. Przetrwał aż do 1973 r., kiedy to zastąpiono go podatkiem od wartości dodanej. Poza tym, w Anglii występowały już od 1694 r. daniny stemplowe jako podatek od obrotu prawnego, a także mające długą historię akcyzy (obciążające m.in. tytoń, napoje alkoholowe, zapałki, cukier, a w okresie późniejszym oleje napędowe, zapalniczki). **783**

II. Podstawowe kierunki rozwoju podatków obrotowych w Polsce

1. Okres międzywojenny

Polska należy do krajów, w których w okresie międzywojennym ogólny podatek od obrotu miał niewielkie znaczenie, zaś główną rolę w opodatkowaniu obrotów odgrywały akcyzy i opłata monopolowa, będące szczególnymi podatkami obrotowymi oraz opłata stemplowa jako podatek od obrotu prawnego. **784**

Konsumpcję w okresie międzywojennym obciążały w Polsce **akcyzy i monopole**. Były to monopole prawne (fiskalne), a nie faktyczne (ekonomiczne). Zostały one bowiem wprowadzone przez prawo dla zwiększenia dochodów państwa. W rzeczywistości monopol fiskalny stanowił podatek pośredni zawarty w cenie artykułu monopolowego. Zbliżało to znacznie monopole do akcyz jako pośrednich podatków konsumpcyjnych. Pomiędzy akcyzami i monopolami istniały więc ścisłe związki, co pozwalało ustawodawcy na zastępowanie jednej formy obciążeń konsumpcji przez drugą. Było to widoczne w okresie unifikacji opodatkowania konsumpcji w Polsce. Monopol spirytusowy, jaki występował w byłym zaborze rosyjskim, został rozszerzony na teren całego kraju, co spowodowało uchylenie akcyzy od spirytusu pobieranej w dwóch pozostałych zaborach. Podobnie uczyniono z monopolem tytoniowym i solnym, które występowały **785**

w byłym zaborze austriackim. Wreszcie akcyza od zapałek, występująca we wszystkich trzech zaborach, została zamieniona na monopol. Zastępowanie akcyz monopolami wynikało głównie z tego, że napotykały one na mniejsze opory społeczne niż tradycyjne podatki pośrednie pobierane w formie akcyzy.

786 Do 1927 r. w Polsce w dziedzinie opłat stemplowych obowiązywało ustawodawstwo byłych państw zaborczych. Dopiero ustawą z 1.7.1926 r. wprowadzono rozwiązania prawne jednolite dla całego kraju, oparte w znacznej mierze na konstrukcjach obowiązujących w Austrii i w Niemczech. Ustawa o opłatach stemplowych normowała podatek pobierany w związku z aktami obrotu prawnego, przenoszącymi prawa majątkowe pomiędzy jego uczestnikami (np. sprzedaż lub zamiana nieruchomości i ruchomości, obrót papierami wartościowymi, dzierżawa, najem, umowy ubezpieczeniowe). Ponadto, ustawa regulowała opłaty skarbowe jako daniny pobierane w związku ze świadczeniami władzy publicznoprawnej, wynikającymi z czynności prawnych podejmowanych przez podmiot obowiązany do uiszczenia tej daniny (np. opłaty od podań i świadectw).

787 **Ogólny podatek obrotowy** stanowił w okresie międzywojennym, aż do początku 1939 r., część składową **podatku przemysłowego**. Państwowy podatek przemysłowy oparty został na konstrukcji rosyjskiego podatku przemysłowego z 1896 r. Ostatecznie jego konstrukcja ukształtowana została ustawą z 15.7.1925 r. Składał się on z dwóch części – opłaty za świadectwo przemysłowe oraz podatku od obrotu. Podatkiem od obrotu obciążone były przedsiębiorstwa przemysłowe, handlowe, banki, kantory wymiany oraz zajęcia przemysłowe i wolne zawody. Podstawę opodatkowania stanowił w zasadzie przychód brutto albo zarobek brutto osiągany w ciągu roku (przedsiębiorstwa handlowe i przemysłowe), lub wyjątkowo przychód z określonych transakcji (banki, kantory wymiany, instytucje ubezpieczeniowe), zaś proporcjonalne stawki podatkowe zróżnicowane były podmiotowo lub przedmiotowo, z tym że zasadniczą była stawka 2% od obrotu (powiększona o dodatek komunalny). W celu zapobieżenia zjawisku „lawiny podatkowej" wprowadzono w 1932 r. możliwości scalenia podatku przemysłowego od obrotu przez Ministra Skarbu, który uzyskał upoważnienie ustawowe do wprowadzenia w formie rozporządzenia tego rodzaju podatku. Scalony podatek obrotowy obciążał producentów lub sprzedawców, a jego stawki uzależnione były od rodzaju produktów podlegających opodatkowaniu. Miał on wyraźnie charakter podatku obrotowego przerzucanego w cenie towaru na konsumenta.

788 Istotne przekształcenia podatku obrotowego dokonane zostały przez ustawę z 25.4.1938 r. o podatku obrotowym, która nie tylko wyłączyła ten

podatek z podatku przemysłowego, ale także wprowadziła od 1.1.1939 r. **powszechny podatek obrotowy typu kontynentalnego**, podobny do podatków funkcjonujących w Niemczech i we Francji. Był to klasyczny podatek obrotowy, obciążający wszystkie towary i usługi z wyjątkiem wyraźnie od niego zwolnionych. Przedmiot tego podatku stanowił obrót rozumiany jako prywatnoprawne, zawodowe i odpłatne świadczenie rzeczy i usług oraz pewne szczególne rodzaje obrotu występujące w przypadku czynności kredytowych czy też sprzedaży komisowej, a także przy świadczeniu usług ubezpieczeniowych.

2. Okres powojenny

789 W pierwszych latach po II wojnie światowej zmiany w opodatkowaniu obrotów polegały przede wszystkim na kontynuowaniu procesu **scalania podatku obrotowego** – sumowania stawek przewidzianych dla danego wyrobu, przypadających na fazy obrotu, w jakich miał on uczestniczyć, i pobierania tak określonego podatku w jednej z tych faz oraz **włączenia do ogólnego podatku obrotowego akcyz i opłat monopolowych**. W ten sposób doprowadzono w 1949 r. do formalnego zlikwidowania akcyz i opłat monopolowych, odpowiednio wkomponowanych w konstrukcję podatku obrotowego. Pierwszym aktem prawnym normującym opodatkowanie obrotu w okresie powojennym był dekret o podatku obrotowym z 1946 r., który przejął podstawowe zasady opodatkowania obrotów z okresu międzywojennego. Następnym aktem prawnym w tej dziedzinie był dekret z 25.10.1948 r. o podatku obrotowym, wprowadzający pewne odrębności w opodatkowaniu podatników gospodarki uspołecznionej i nieuspołecznionej (m.in. opodatkowanie obrotów w ramach sektora państwowego dokonywane było poprzez „rachunek różnic cen", niewystępujący w przypadku sektora prywatnego). Zasadnicze zróżnicowanie opodatkowania obrotów uzależnione od typu własności, jaką reprezentowali podatnicy, nastąpiło poprzez stworzenie w 1950 r. odrębnych konstrukcji podatku obrotowego dla gospodarki uspołecznionej i nieuspołecznionej (obowiązujących od początku 1951 r.). Jednostki gospodarki uspołecznionej objęte zostały przepisami uchwały Rady Ministrów z 3.2.1950 r. w sprawie podatku obrotowego od jednostek gospodarki uspołecznionej i w sprawie podatku obrotowego od operacji nietowarowych jednostek gospodarki uspołecznionej, zaś podmioty gospodarki nieuspołecznionej podlegały przepisom dekretu z 26.10.1950 r. o podatku obrotowym.

790 Podatek obrotowy obciążający podmioty gospodarki uspołecznionej był podatkiem **jednofazowym (jednokrotnym)** – określony produkt ob-

ciążony był podatkiem tylko raz (w zasadzie u wytwórcy), niezależnie od tego, w ilu fazach obrotu uczestniczył. Natomiast podmioty gospodarki nieuspołecznionej podlegały **wielofazowemu podatkowi obrotowemu brutto**, obejmującemu każdą fazę obrotu bez możliwości odliczania podatku zapłaconego w poprzednich fazach. Opodatkowanie jednokrotne obrotów gospodarki uspołecznionej było bez wątpienia dogodniejszą dla podatników formą obciążeń podatkowych (nie występowało zjawisko „lawiny podatkowej"), a poza tym podatek ten mógł być w pełni przerzucany przez producentów na nabywców ich towarów i usług.

791 Ukształtowany na początku lat 50. XX w. podatek obrotowy nie ulegał zasadniczym przekształceniom przez następnych 20 lat. Wyraźne zmiany nastąpiły dopiero w 1973 r., kiedy to rozpoczęte w 1971 r. reformy systemu ekonomiczno-finansowego przedsiębiorstw państwowych pociągnęły za sobą konieczność dokonania zmian podatku obrotowego, idących w kierunku wykorzystywania go do oddziaływania na producentów i konsumentów. Wyrazem tego było **zastępowanie stawek różnicowych** podatku obrotowego (pobieranego w formie różnicy pomiędzy ceną zbytu a ceną fabryczną) **stawkami procentowymi**. Doprowadziło to do znacznego ujednolicenia stawek podatku obrotowego, bardzo poprzednio rozdrobnionych ze względu na to, że poszczególne produkty miały odrębne ceny fabryczne.

792 Powołany dekret z 1950 r. normujący podatek obrotowy od gospodarki nieuspołecznionej zastąpiony został ustawą z 16.12.1972 r., która co prawda nie zmieniła podstawowej konstrukcji podatku obrotowego (w dalszym ciągu był to wielofazowy podatek obrotowy brutto), lecz wyraźnie ją uporządkowała. Dekret z 1950 r. obejmował bowiem m.in. akcyzy i opłaty monopolowe, chociaż przesłanki ich funkcjonowania stały się już od dawna nieaktualne wobec przejęcia produkcji wyrobów akcyzowych i monopolowych przez przedsiębiorstwa państwowe.

793 W latach 80. XX w. znaczące przekształcenia podatku obrotowego dotyczą przede wszystkim opodatkowania gospodarki uspołecznionej, co wiązało się głównie z reformą gospodarczą zapoczątkowaną w 1982 r. Nowa koncepcja podatku obrotowego znalazła wyraz w ustawie z 26.2.1982 r. o opodatkowaniu jednostek gospodarki uspołecznionej. W założeniu jej twórców podatek obrotowy miał być przede wszystkim istotnym instrumentem równoważenia rynku, zwłaszcza poprzez wykorzystywanie go do hamowania popytu i wzmacniania podaży towarów i usług. W rzeczywistości jednak podatek obrotowy w warunkach gospodarki centralnie kierowanej nie tylko nie przyczyniał się do równoważenia rynku, lecz stawał się jednym z istotnych mechanizmów pobudzania inflacji. Dopiero zmia-

na ustroju politycznego i gospodarczego, dokonana na początku lat 90. XX w., doprowadziła do zasadniczych przekształceń polskiego systemu podatkowego, a w jego ramach podatku obrotowego.

Ustawą z 8.1.1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz.U. Nr 11, poz. 50 ze zm.) nie tylko zniesiono odrębne opodatkowanie podatkiem obrotowym gospodarki uspołecznionej i nieuspołecznionej, lecz przede wszystkim wprowadzono konstrukcję prawną właściwą dla systemów podatkowych funkcjonujących w krajach o gospodarce rynkowej, wzorowaną na rozwiązaniach obowiązujących w państwach Unii Europejskiej. W Polsce, podobnie jak w tych państwach, obowiązywał od połowy 1993 r. **wielofazowy podatek obrotowy netto jako ogólny (powszechny) podatek obrotowy**. W ustawie z 1993 r. uregulowany był ponadto **podatek akcyzowy**, będący podatkiem konsumpcyjnym obciążającym producentów i importerów określonych dóbr i usług – **specjalny (szczególny) podatek obrotowy**. Poza tym, w polskim systemie podatkowym występuje opodatkowanie obrotów związanych z przenoszeniem wartości majątkowych (podatek od czynności cywilnoprawnych), a także pewne drobne podatki typu obrotowego (np. opodatkowanie gier hazardowych). **794**

§ 2. Ogólna charakterystyka

I. Uwagi ogólne

Przedmiotem podatków obrotowych jest, w najszerszym ujęciu, obrót. Pozwala to na oddzielenie podatków obrotowych od innych ich rodzajów, zwłaszcza zaś podatków przychodowych, zważywszy, że podstawa opodatkowania w podatkach obrotowych często nawiązuje do przychodu uzyskanego przez podmioty uczestniczące w obrocie. Samo pojęcie obrotu nie jest jednoznaczne. Może ono bowiem oznaczać zarówno **obrót dobrami pomiędzy podmiotami gospodarczymi, jak i obrót finansowy** (np. obrót papierami wartościowymi), lub też wyłącznie **obrót prawny**. W przypadku obrotu dobrami gospodarczymi pomiędzy przedsiębiorcami (obrót gospodarczy) towarzyszy mu równoczesny obrót prawny (kupno, zamiana), co pozwala na zaliczenie opodatkowania obrotu gospodarczego do grupy podatków obrotowych. **795**

Wiązanie podatków obrotowych wyłącznie z przychodami budzi wątpliwości, zważywszy, że przychód występuje także w innych rodzajach podatków, zarówno czysto przychodowych, jak i dochodowych, a nawet majątkowych. Poza tym, we współczesnych systemach podatkowych, gdzie **796**

ogólny podatek obrotowy jest w rzeczywistości podatkiem konsumpcyjnym, staje się on faktycznie podatkiem obciążającym zużycie (spożycie) nie tylko przychodów, lecz także dochodów oraz majątku, a nawet przyszłych przychodów lub dochodów (np. nabywanie dóbr i usług w systemie kredytowym). Wydaje się zatem, że istnieją na tyle ważne względy prawne, aby podatku obrotowego nie traktować jako specyficznej formy opodatkowania przychodów, lecz uznawać go za odrębny rodzaj podatku. Uzasadnia to także waga ogólnego podatku obrotowego w całości dochodów budżetowych; jest on najważniejszym – obok podatków dochodowych – źródłem tych dochodów.

797 Ogólny podatek obrotowy, jako podatek od wartości dodanej, przyczynił się do wyraźnego wzrostu udziału dochodów budżetowych w produkcie krajowym brutto, obciążając powszechnie zużycie (spożycie) dochodów, przychodów lub majątku. Jego związek z przychodem jest zatem w większości przypadków jedynie związkiem **techniczno-formalnym**, a nie merytorycznym, gdyż istota opodatkowania w tej formie sprowadza się do **powszechnego opodatkowania wydatków ponoszonych przez konsumentów towarów i usług**.

II. Rodzaje podatków obrotowych

798 We współczesnych systemach podatkowych wyróżnić można co najmniej trzy zasadnicze rodzaje podatków obrotowych – **ogólny (powszechny)** podatek obrotowy, specjalne podatki obrotowe obciążające **określone dobra** (akcyzy, monopole finansowe, podatki od dóbr luksusowych) **oraz podatki obrotowe od przenoszenia wartości majątkowych** (np. podatek od czynności cywilnoprawnych jako podatek obciążający określone rodzaje tych czynności). Poza tym, w niektórych systemach podatkowych występują pewne specjalne podatki obrotowe obciążające określone rodzaje obrotów (np. podatek od obrotu giełdowego, podatek od totalizatora, podatek od loterii), lub też obciążające określone formy przenoszenia wartości majątkowych (np. podatek od weksli). Ta różnorodność konstrukcji prawnych w opodatkowaniu obrotów wiąże się głównie z historycznym rozwojem poszczególnych systemów podatkowych, kiedy to siłą tradycji utrzymywane są pewne formy opodatkowania obrotów o niewielkim znaczeniu fiskalnym i społecznym (np. podatek od totalizatora, od loterii, podatek od weksli czy też podatek ubezpieczeniowy), które z powodzeniem w większości przypadków mogłyby być włączone do wymienionych trzech podstawowych rodzajów podatków obrotowych. Rola podatków obrotowych we współczesnych systemach podatkowych nie jest więc jednakowa. Nie

ulega wątpliwości, że ogólny podatek obrotowy nie tylko jest **najważniejszym** z podatków obrotowych, lecz także staje się obecnie – wraz z podatkami dochodowymi (od osób fizycznych i od osób prawnych) – obciążeniem daninowym, decydującym o kształcie systemów podatkowych poszczególnych państw, zwłaszcza wówczas, gdy przybiera on formę podatku od wartości dodanej.

799 Ogólny podatek obrotowy obejmuje swym zakresem wyrażone w pieniądzu przychody ze sprzedaży towarów lub świadczenia usług, uzyskane w określonym przedziale czasowym. Chociaż bowiem w podatku tym występuje **zamknięty stan faktyczny**, a więc każdy akt obrotu rodzi obowiązek podatkowy i odpowiadające mu zobowiązanie podatkowe (czym się różni od otwartego stanu faktycznego w podatku dochodowym), to jednak technika ustalania i poboru należności podatkowych prowadzi do tego, że podatek pobierany jest okresowo (np. miesięcznie, kwartalnie), a nie przy każdym akcie obrotu (jak to ma miejsce np. w przypadku podatku obrotowego od przenoszenia wartości majątkowych).

800 W przeciwieństwie do specjalnych podatków obrotowych obciążających określone rodzaje dóbr (np. akcyzy), ogólny podatek obrotowy obciąża podmioty gospodarcze w sposób **globalny**, a nawet można przyjąć, że obciąża on globalnie produkt krajowy wytworzony w danym czasie. Podstawą tego obciążenia jest **przesuwanie** dóbr materialnych lub usług między podmiotami działającymi w sferze gospodarczej (obrót dobrami), któremu towarzyszy **obrót prawny**. Należy zwrócić uwagę, że jest to obrót cywilnoprawny, oparty na autonomii woli stron (swobodzie umów gospodarczych), którego uczestnicy spodziewają się określonych korzyści gospodarczych. Wyraża on **potencjalną, a nie rzeczywistą siłę gospodarczą**. Obrót dobrami i jego pieniężny ekwiwalent wskazują jedynie na istnienie tej siły gospodarczej, ale nie określają jej wielkości.

801 Z prawnego (ale oczywiście nie ekonomicznego) punktu widzenia obojętne jest, jakie są rzeczywiste rezultaty obrotu – czy potencjalna siła gospodarcza przynosi materialne korzyści podatnikowi. Dla opodatkowania wystarczające jest bowiem samo wystąpienie obrotu, a nie jego efekty, decydujące dla opodatkowania dochodów. Istotne jest zwłaszcza, że ogólny podatek obrotowy stanowi współcześnie **ogólną daninę konsumpcyjną**, co powoduje, że przy każdym akcie obrotu (lub też obrocie scalonym producenta w przypadku jednokrotnego – jednofazowego – podatku obrotowego) podatek, jako część składowa ceny lub wykazywany obok ceny, obciąża nabywcę dóbr lub usług, tak długo, aż zostaną one wyłączone z obrotu. W założeniu swym podatek ten obciąża konsumenta, co powoduje, że w praktyce pobierany jest nie „od przedsiębiorcy", **lecz „u przed-**

siębiorcy". Przedmiotem tego podatku z makroekonomicznego punktu widzenia jest więc **suma wydatków konsumpcyjnych, jaka jest realizowana w gospodarce narodowej**. Stanowi on pośredni podatek konsumpcyjny, zważywszy, że jego **podmiot prawny** – ten, na który nałożony jest obowiązek podatkowy – nie jest równocześnie **podmiotem ekonomicznym** – podmiotem ponoszącym ciężar podatkowy. Teoretycznie obciążenie konsumpcji może być także „bezpośrednie" – w przypadku obciążenia gospodarstw domowych świadczeniami podatkowymi powodującymi konieczność sięgania przez nie do dochodów (oszczędności tych gospodarstw). Jest to jednak nie tyle zagadnienie prawne, co raczej ekonomiczny problem rozłożenia obciążeń podatkowych w społeczeństwie.

802 Ogólny podatek obrotowy obejmuje swym zakresem nie tylko pośrednie obciążenie konsumpcji; jego rozwój po II wojnie światowej poszedł także w kierunku opodatkowania dóbr inwestycyjnych, a więc koszty inwestycji są również z reguły przerzucane na konsumenta. Dlatego też analizowany podatek nie może być określany jako „ogólny podatek konsumpcyjny", lecz właśnie jako podatek obrotowy. Biorąc natomiast pod uwagę technikę prawną stosowaną przy jego ustalaniu i poborze, można przyjąć, że jest to w praktyce **podatek od konsumpcji okresowej, obciążający spożycie produktu społecznego wytworzonego w danym czasie**.

III. Formy ogólnego podatku obrotowego

803 Ogólny podatek obrotowy występuje w trzech zasadniczych formach – **wielofazowego podatku obrotowego brutto, wielofazowego podatku obrotowego netto oraz jednofazowego podatku obrotowego** pobieranego w postaci podatku scalonego na określonym szczeblu obrotu (z reguły u producenta).

804 Najwięcej kontrowersji budził wielofazowy podatek obrotowy brutto. Już od początku lat 20. XX w., kiedy ogólny podatek obrotowy zyskiwał na znaczeniu, wskazywano na „niszczący podatek obrotowy" pobierany w oparciu o opodatkowanie obrotów brutto i konieczność zastąpienia go opodatkowaniem obrotów netto. Dyskusję na temat tego rodzaju opodatkowania kontynuowano na większą skalę w latach 40. i 50. XX w. zarówno w Stanach Zjednoczonych, jak i w krajach europejskich, zwłaszcza zaś we Francji, w Niemczech i państwach skandynawskich.

805 Wielofazowe podatki obrotowe pobierane są **w każdej fazie** przetwarzania i wymiany – u producenta, hurtownika i w innych ogniwach pośrednich, jak i w handlu detalicznym. Opodatkowaniu podlega tu obrót realizowany w każdej z tych faz, zaś podstawą obliczania należności po-

datkowych jest wartość sprzedaży. W przypadku wielofazowego podatku obrotowego brutto jest to **pełna wartość** sprzedaży, zaś w podatku netto jedynie wartość dodana na określonym etapie obrotu.

806 Historycznie najstarszym wielofazowym podatkiem obrotowym był **podatek brutto** występujący na przełomie XIX i XX w. w wielu systemach podatkowych (np. w Niemczech, Belgii, Holandii, Luksemburgu, we Włoszech, aż do zastąpienia go w latach 1968–1970 podatkiem od wartości dodanej). Jego cechą charakterystyczną jest **kumulatywność**, gdyż pobiera się go w każdej fazie obrotu w stosunku do pełnej jego wartości wyrażonej w cenie towaru lub usługi. Ponieważ cena kształtowana jest także przez podatek obrotowy, dochodzi do pobierania „**podatku od podatku**". Powoduje to zwiększanie się podstawy opodatkowania i wysokości podatku w zależności od liczby faz obrotu, przez jakie przechodzi produkt od momentu jego wytworzenia, aż do czasu, kiedy trafia do konsumenta. Zjawisko to określane jest jako „**lawina podatkowa**" albo też **kaskadowe narastanie wysokości podatku**.

807 Uzależnienie wysokości podatku obrotowego od liczby faz obrotu powoduje, że podmioty gospodarcze dokonują swoistej **koncentracji** działalności wytwórczej i handlowej w ramach jednego organizmu. Wynika ona jednak nie z motywów ekonomicznych czy organizacyjnych, a jedynie ze względów podatkowych. To sztuczne łączenie przedsiębiorstw odbywa się niejednokrotnie kosztem ich kooperacji i specjalizacji, przynosząc w rezultacie szkody dla rozwoju gospodarki rozpatrywanej w ujęciu makroekonomicznym. Poza tym, małe przedsiębiorstwa nie mogą dokonywać tak swoistej koncentracji produkcji, co prowadzi do nierówności warunków konkurencji pomiędzy nimi a zintegrowanymi podmiotami gospodarczymi.

Podatek obrotowy brutto zniekształca rachunek ekonomiczny, uzależniając cenę produktu od liczby faz obrotu, co bez wątpienia jest czynnikiem inflacjogennym. Należy przy tym zwrócić uwagę, że podatek ten stosuje się nie tylko do dóbr konsumpcyjnych, lecz także inwestycyjnych (np. w Norwegii w latach 1940–1969, w Szwecji w latach 1960–1969, w Niemczech do 1967 r.), co zniekształca rachunek ekonomiczny inwestycji, uzależniając go w znacznej mierze od tego, czy określone dobra nabywane są na rynku (i obciążone podatkiem obrotowym), czy też wytwarzane przez inwestora we własnym zakresie (co prowadzi do ograniczenia opodatkowania). Wpływa to na zmniejszenie popytu na dobra inwestycyjne oraz hamuje rozwój produkcji i specjalizacji. Opodatkowanie obrotów brutto zmniejsza wreszcie rozwój międzynarodowej wymiany gospodarczej poprzez utrudnienia w stosowaniu zwolnień lub zwrotu podatków w eksporcie.

808 Ograniczenie ujemnych następstw ogólnego podatku obrotowego dla gospodarki i podatników można osiągnąć dwoma sposobami – albo przez **eliminację opodatkowania obrotów brutto, albo też wielofazowości podatku**. W pierwszym przypadku, przy utrzymaniu wielofazowości opodatkowania, na każdym szczeblu obrotu obciążeniu podlega jedynie wartość dodana na tym szczeblu – **podatek od wartości dodanej**. Gdy natomiast rezygnuje się z opodatkowania wielofazowego, ogólny podatek obrotowy pobierany jest według wartości brutto, ale tylko w jednej fazie obrotu (podatek jednokrotny).

Obydwie konstrukcje ogólnego podatku obrotowego eliminują ujemne zjawiska wynikające z **połączenia** wielofazowości opodatkowania z obciążeniem obrotów brutto. Dlatego też we współczesnych systemach podatkowych można spotkać zarówno podatek od wartości dodanej, jak i jednofazowy (jednokrotny) ogólny podatek obrotowy. W ostatnich latach ujawnia się jednak coraz wyraźniej tendencja do rozszerzania zakresu stosowania ogólnego podatku obrotowego w formie podatku od wartości dodanej. Pomimo że jest to bardziej skomplikowana konstrukcja prawna niż jednofazowy podatek obrotowy, a więc pociągająca za sobą wyższe koszty wymiaru i poboru, to jednak względy fiskalne zdają się przesądzać o tym, że wiele krajów zastępuje podatek jednofazowy podatkiem wielofazowym netto.

809 Istota konstrukcji prawnej jednofazowego podatku obrotowego polega na pobieraniu podatku jednokrotnie od pełnej wartości sprzedaży towaru (obrotu brutto). Sprawą dyskusyjną jest miejsce poboru tego podatku. Może to być bowiem producent, hurtownik lub też podmiot dokonujący sprzedaży detalicznej. Wydaje się jednak, że najwłaściwszy jest pobór u producenta lub hurtownika. Jednokrotność opodatkowania obrotu eliminuje wskazywane mankamenty wielofazowego podatku obrotowego, gdyż nie występuje tu zjawisko „lawiny podatkowej".

Jednokrotny podatek obrotowy stosowany był w latach 1940–1973 w Wielkiej Brytanii jako podatek od zakupów pobierany w obrocie hurtowym. Obecnie jednak nie tylko w krajach Unii Europejskiej, ale i w wielu innych krajach, funkcjonuje podatek od wartości dodanej.

810 Za twórcę koncepcji podatku od wartości dodanej uchodzi niemiecki uczony *Carl Friedrich von Siemens*, który już w 1919 r. wskazywał na „niszczący" podatek obrotowy i opracował jego „uszlachetnioną" wersję w postaci podatku od wartości dodanej. Był to w dalszym ciągu wielofazowy podatek obrotowy, lecz pobierany nie od „obrotu brutto", ale od „obrotu netto", czyli od wartości „dodanej" w kolejnych fazach obrotu. Wartością tą jest najczęściej różnica między sprzedażą i nakładami rzeczowymi,

albo też dla jej określenia ustala się odrębnie sprzedaż i nakłady rzeczowe jako podstawy przy obliczaniu należności podatkowej. Początkowo stosowano pierwszą metodę ustalania wartości netto – potrącano od obrotu brutto danej fazy obroty faz poprzednich, ustalając w ten sposób podstawę opodatkowania w postaci obrotu netto. Pomniejszając podstawę opodatkowania o obroty poprzednich faz uzyskiwano wartość „dodaną" w fazie obrotu podlegającego opodatkowaniu. Dlatego też przyjęto dla tej konstrukcji podatku obrotowego nazwę **podatek od wartości dodanej** (*Mehrwertsteuer*, *value added tax* – VAT, *taxe sur la valeur ajoutée* – TVA).

811 W praktyce opodatkowania przedstawiony sposób obliczania obrotu netto okazał się dość skomplikowany, co spowodowało, że w ramach harmonizacji podatków EWG (obecnie Unii Europejskiej) przyjęto drugą metodę obliczania obrotu netto jako podstawy opodatkowania. Należność podatkowa obliczana jest zatem jako **różnica między podatkiem ustalonym od całości obrotów a podatkiem zapłaconym w poprzednich jego fazach**. Praktycznie więc oblicza się kwotę podatku od pełnej wartości obrotu określonej fazy, następnie podatek zapłacony w poprzedniej fazie, a w końcu różnicę między podatkiem obliczonym od pełnej wartości obrotu a podatkiem zapłaconym w poprzedniej fazie wpłaca się do budżetu jako podatek obciążający daną fazę obrotu. Metoda ta oparta jest na mechanizmie „**opodatkowanie – odliczenie**" – od kwoty podatku obliczonej od sprzedaży towaru lub świadczenia usługi dokonuje się odliczenia kwoty podatku naliczonego (obok cen) od nabytych surowców, materiałów itp. Określa się ją jako „**metodę pomniejszania podatku**", czy też „**metodę fakturowania**" (ze względu na podstawowe znaczenie faktur w technice ustalania i poboru podatku), **albo też „metodę kredytu podatkowego"** (podatnik uiszczający w danym miesiącu podatek odzyskuje go z reguły w miesiącu następnym, kredytując w ten sposób Skarb Państwa).

Przedstawiona technika obliczania należności podatkowych powoduje, że nie jest to podatek od wartości dodanej w pełnym tego słowa znaczeniu – oblicza się go w pierwszym etapie od pełnej wartości obrotu. Spowodowało to, że w krajach, które wprowadziły go w ostatnich latach, nie używa się już w stosunku do niego tradycyjnej nazwy „podatek od wartości dodanej", lecz nazwy „powszechny podatek obrotowy" lub – jak to ma miejsce w Polsce – „podatek od towarów i usług". Jest to jednak tylko sprawa techniki obliczania podatku, a nie samej jego istoty, którą stanowi opodatkowanie obrotów netto – poprzez odejmowanie od podatku ustalonego dla całego obrotu podatku zapłaconego w poprzedniej jego fazie. W rzeczywistości następuje tu więc obciążenie jedynie wartości obrotu powstałej w określonej jego fazie.

812 Koncepcja podatku od wartości dodanej powstała już w 1919 r. Wprowadzenie go do systemu podatkowego nastąpiło jednak po raz pierwszy dopiero we Francji w 1954 r. Następnie, na podstawie I i II wytycznych Rady Ministrów EWG z 11.4.1967 r. dotyczących harmonizacji ustawodawstwa krajów członkowskich w dziedzinie podatku obrotowego, kraje te zobowiązane zostały do zastąpienia istniejących w ich systemach podatków obrotowych podatkiem od wartości dodanej w okresie do 1.1.1970 r. Termin ten, na podstawie III wytycznych z 9.12.1969 r., przedłużony został do 1.1.1972 r. Obecnie we wszystkich państwach członkowskich Unii Europejskiej obowiązuje podatek od wartości dodanej, podobnie jak w większości współczesnych systemów podatkowych. Ten niezwykle dynamiczny rozwój podatku od wartości dodanej wiąże się nie tylko z faktem, że „uszlachetnia" on ogólny podatek obrotowy, eliminując wskazywane mankamenty wielofazowego podatku obrotowego brutto, ale także z tym, że posiada on wiele samoistnych pozytywnych cech, jakie nie występują przy innych konstrukcjach opodatkowania ogólnego obrotu.

813 Obciążenia podatkowe w podatku od wartości dodanej narastają **stopniowo** i zależne są w pierwszym rzędzie od wartości dodanej w określonej fazie obrotu oraz od stosowanej stawki podatkowej. Dlatego też podatek ten nie zniekształca relacji cen w poszczególnych fazach obrotu, a także ceny płaconej przez konsumenta, gdyż jest ona zależna od wartości dodanej, a nie od liczby faz obrotu.

Istotne jest także to, że zasilanie budżetu odbywa się stopniowo, w drodze cząstkowych płatności wnoszonych przez kolejnych uczestników obrotu, a jego ostateczna wielkość kształtuje się dopiero, gdy produkt dociera do konsumenta, który jest podmiotem ponoszącym rzeczywisty ciężar opodatkowania. W praktyce zatem wszyscy inni uczestnicy obrotu są tylko **przejściowo obciążeni** („metoda kredytu podatkowego"), a jedynie **konsument staje się ekonomicznym (materialnym) podmiotem opodatkowania**. Dlatego też uczestnicy obrotu zainteresowani są w wykazywaniu pełnej wysokości sprzedaży, gdyż nie tylko nie prowadzi to do zwiększenia ich opodatkowania, ale wręcz przeciwnie – pozwala im na odliczenie od podatku naliczonego w stosunku do całego obrotu podatku zapłaconego w poprzednich fazach. Ich obciążenie ma bowiem charakter „**pozycji przejściowych**" wykazywanych w fakturach (rachunkach). W tej sytuacji powstaje niejako samokontrola ze strony podatników uczestniczących w poszczególnych fazach obrotu, gdyż wykazanie niższego obrotu zmniejsza wysokość odliczenia podatku zapłaconego w danej fazie.

814 Poprzez ujęcie ewidencji księgowej podatku od wartości dodanej jako odrębnej pozycji przy fakturowaniu sprzedaży towarów i usług uzyskuje

się dość przejrzystą technikę obliczania i poboru tego podatku. Stwarza to z kolei łatwość w przerzucaniu go na kolejnych uczestników obrotu (aż do finalnych nabywców ponoszących rzeczywisty ciężar opodatkowania) oraz daje możliwość precyzyjnego ustalenia jego udziału w wyrobach finalnych. Sprzyja to międzynarodowej wymianie towarowej – umożliwia zbywanie towarów na eksport w cenach netto (bez podatku od wartości dodanej) oraz dokładne ustalanie podstawy opodatkowania w przypadku importu towarów. Generalną zasadą jest bowiem **opodatkowanie towarów i usług w miejscu ich konsumpcji**, a więc w kraju importera. W rezultacie towary eksportowe nie są obciążone podatkiem od wartości dodanej; podlegają opodatkowaniu według stawki zerowej (0%), pozwalającej na odliczanie podatku z poprzedniej fazy, chociaż podmiot odliczający nie płaci podatku. Powoduje to, że towary te stają się konkurencyjne w stosunku do towarów krajowych – zarówno towary z importu, jak i krajowe podlegają bowiem tym samym zasadom opodatkowania podatkiem od wartości dodanej.

815 Wadą podatku od wartości dodanej jest **skomplikowany i pracochłonny system jego wymiaru i poboru** – konieczność prowadzenia szczegółowej ewidencji obrotów zarówno u dostawcy, jak i u odbiorcy jest kosztowna, zwłaszcza w przypadku małych podmiotów gospodarczych. Zwolnienie natomiast danych podmiotów z podatku od wartości dodanej nie pozwala im na odliczanie podatku z poprzedniej fazy (skoro same go nie płacą) i powoduje rzeczywiste obciążenie ich ciężarem podatkowym, tak jak konsumentów ostatecznych. W praktyce bowiem **podmiot zwolniony** od podatku traktowany jest podobnie jak finalny nabywca, czyli konsument, który także nie ma od czego odliczyć zapłaconych podatków. Jednak konsument, zgodnie z założeniami podatku od wartości dodanej, jest podmiotem ponoszącym ciężar opodatkowania; takim podmiotem nie powinien być natomiast sprzedawca zwolniony z tego podatku. Może on zatem przerzucić podatek na swego odbiorcę. Jeżeli jednak ten odbiorca nie jest konsumentem ani podmiotem zwolnionym z podatku, zakup towaru stanowi dla niego większe obciążenie finansowe niż w przypadku, gdyby dokonał go u podmiotu podlegającego temu podatkowi (nie może odliczyć podatku z poprzedniej fazy obrotu, skoro podatek w niej nie występował). Podobne sytuacje mają miejsce przy zwolnieniach przedmiotowych. Prowadzi to do zaciemniania konkurencji, a także powoduje, że podmioty niepodlegające opodatkowaniu (ze względów podmiotowych lub przedmiotowych), poszukując kontrahentów na rynku, kierując się nie tylko względami ekonomicznymi, lecz także podatkowymi.

Podmiot zwolniony od podatku najchętniej zawiera transakcje z podmiotem będącym w takiej samej sytuacji. Rzeczywiste korzyści osiąga

natomiast podatnik wówczas, gdy jego obroty podlegają opodatkowaniu według **stawki zerowej**. Oznacza ona bowiem **zwolnienie od podatku z zachowaniem prawa do potrącania podatku zapłaconego w poprzedniej fazie**. Występuje tu zatem faktyczne zwolnienie od podatku. Stawka zerowa stosowana jest w zasadzie w przypadku eksportu, a także w ramach wewnątrzrynkowej dostawy towarów w krajach członkowskich Unii Europejskiej, rzadko zaś w obrotach realizowanych na rynku krajowym.

816 Ogólny podatek obrotowy jest współcześnie powszechnym pośrednim podatkiem konsumpcyjnym. Chociaż nalicza się go – jako podatek powszechny – w każdej fazie obrotu, **rzeczywisty ciężar opodatkowania ponosi konsument**, który, obok ceny towaru lub usługi, płaci również podatek od wartości dodanej. Pomimo to, na skutek zmian cen, podatnicy nie odczuwają tak wyraźnie wzrostu obciążeń podatkowych, jak to ma miejsce w przypadku zwiększenia obciążeń podatkami bezpośrednimi, zwłaszcza podatkiem dochodowym. Podatek od wartości dodanej jest poza tym obciążeniem w znacznej mierze neutralnym w stosunku do działalności wytwórczej, a w każdym razie mniej ją obciążającym niż podatki bezpośrednie. Dlatego też, pomimo wyraźnego wzrostu obciążeń z tytułu podatku od wartości dodanej, zjawisko to nie wywołuje większych protestów społecznych. Prowadzi to w ostatecznym rezultacie do wyraźnego wzrostu udziału opodatkowania w produkcie krajowym brutto (PKB).

IV. Akcyzy, monopole i inne podatki obrotowe

817 **Specjalne podatki obrotowe o charakterze konsumpcyjnym, jakimi są akcyzy oraz monopole finansowe** (w niektórych krajach określone dobra obciążone są akcyzami, w innych zaś te same dobra monopolami finansowymi, co powoduje, że praktycznie mają one taki sam charakter prawny i finansowy) spełniają współcześnie mniejszą rolę w porównaniu z rolą ogólnego podatku obrotowego. Jednak różnice w regulacji prawnej akcyz i monopoli w poszczególnych państwach europejskich wpływają hamująco na rozwój międzynarodowej wymiany gospodarczej. Wynikają one z odmiennych stawek obciążających poszczególne artykuły konsumpcyjne oraz z tego, że w niektórych krajach pewne artykuły objęte są akcyzami, a w innych im nie podlegają, a także z istnienia monopolu finansowego (skarbowego) co do artykułów objętych w innych krajach akcyzami. Harmonizacja specjalnych podatków obrotowych w państwach członkowskich Unii Europejskiej poszła w kierunku zbliżenia ich konstrukcji prawnych, jak również stworzenia warunków do zniesienia granic podatkowych, a przez to opodatkowania produktu objętego akcyzą w kra-

ju pochodzenia. Zwiększyła ona także rolę podatków akcyzowych w systemach podatkowych tych państw.

V. Harmonizacja podatków pośrednich w Unii Europejskiej

Problematyka harmonizacji podatków pośrednich (podatku obrotowego, podatków akcyzowych i innych) stała się szczególnie ważna po zniesieniu od 1.1.1993 r. kontroli granicznej między państwami Unii, zapewniającej swobodny przepływ towarów i usług ponad granicami, w ramach jednolitego rynku. Harmonizacja została najdalej posunięta w przypadku ogólnego podatku obrotowego. **818**

W preambule do I dyrektywy Rady 67/227/EWG z 11.4.1967 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich dotyczących podatków obrotowych (Dz.Urz. WE L 71 z 14.4.1967 r., s. 1301; Dz.Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 9, t. 1, s. 3 ze zm.) przyjęto, iż biorąc pod uwagę, że głównym celem Traktatu ustanawiającego Europejską Wspólnotę Gospodarczą jest **ustanowienie wspólnego rynku**, na którym obowiązują zasady równej konkurencji i którego mechanizmy zbliżone będą do mechanizmów **funkcjonujących na rynku krajowym**, należy wprowadzić w państwach członkowskich **takie ustawodawstwo dotyczące podatków pośrednich**, które nie będzie pogarszało konkurencji ani utrudniało swobodnego przepływu towarów i usług w ramach wspólnego rynku. Osiągnięcie tych celów wymaga, aby w obrocie pomiędzy państwami członkowskimi zostało **zniesione opodatkowanie importu oraz nastąpiło zwolnienie z opodatkowania eksportu**. Cel ten może być najpełniej realizowany w drodze wprowadzenia we wszystkich państwach członkowskich **wspólnego systemu podatku od wartości dodanej**. Postanowienia tej preambuły najpełniej oddają istotę harmonizacji podatku od wartości dodanej, a także stanowią ważną wskazówkę co do kierunków regulacji prawnej w poszczególnych państwach członkowskich i odgrywają ważną rolę w procesie stosowania prawa podatkowego, zwłaszcza zaś, gdy połączy się jej treść z postanowieniami art. 2 I dyrektywy określającymi istotę prawną podatku od wartości dodanej.

Zgodnie z treścią tego artykułu, zasada wspólnego systemu **podatku od wartości dodanej** polega na stosowaniu do towarów lub usług **powszechnego podatku obciążającego konsumpcję, proporcjonalnego do ceny towarów i usług**, niezależnie od liczby transakcji. Oznacza to, według przepisów art. 2, **że przy każdej transakcji zostanie naliczony podatek od wartości dodanej**, obliczony od ceny towarów lub usług według stawki właściwej dla tych towarów i usług, **po odliczeniu podatku** od wartości

dodanej poniesionego przy nabyciu różnych **elementów kosztowych**, przy czym mechanizm ten jest stosowany **aż do poziomu sprzedaży detalicznej włącznie**. Przedstawiony przepis najpełniej oddaje podstawowe cechy prawne podatku od wartości dodanej funkcjonującego na obszarze Unii Europejskiej – **powszechność**, **wielofazowość oraz neutralność ekonomiczną**. Ta ostatnia cecha wyraża się w tym, iż system odliczeń powinien **w pełni uwolnić przedsiębiorców od ciężaru podatkowego** związanego z zapłaconym lub wymagającym zapłaty podatkiem od wartości dodanej, wynikającym **z prowadzonej przez nich działalności gospodarczej**, zaś sam podatek powinien doprowadzić w ostatecznym efekcie do **faktycznego opodatkowania konsumpcji**.

Przedstawione cechy podatku od wartości dodanej są wyraźnie eksponowane w orzecznictwie ETS, w szczególności zaś w wyr. ETS z 8.6.1999 r. w połączonych sprawach C-338/97, C-344/97 i C-390/97 (Zb. Orz. 1999, s. I-03319). Według tego wyroku, podstawowe cechy podatku od wartości dodanej to: stosowanie podatku **powszechnie** do transakcji związanych z towarami i usługami, **proporcjonalność** do ceny pobieranej przez podatnika, pobór podatku **na każdym etapie procesu produkcji i dystrybucji**, włącznie z etapem **sprzedaży detalicznej, odliczanie** od podatku należnego kwot zapłaconych na poprzednich etapach obrotu, co prowadzi do **opodatkowania wyłącznie wartości dodanej na danym etapie obrotu**, oraz **ostatecznego obciążenia ciężarem podatkowym konsumenta**.

819 Rozwinięcie normatywne przedstawionych cech podatku od wartości dodanej nastąpiło w innych, wymienionych już dyrektywach, w których podstawowe znaczenie miała powoływana VI dyrektywa Rady z 17.5.1977 r. (wielokrotnie zmieniana i uzupełniana, a obecnie zastąpiona dyrektywą Rady 2006/112/WE z 28.11.2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, Dz.Urz. UE L 347 z 11.12.2006 r., s. 1 ze zm.) w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej; ujednolicona podstawa wymiaru podatku. Można przyjąć, iż postanowienia tej dyrektywy (obecnie dyrektywy 2006/112/WE) tworzyły pełną konstrukcję analizowanego podatku, a wiele z nich nadawało się do bezpośredniego stosowania, gdyż zawierało przepisy wystarczająco jasne i bezwarunkowe.

W szczególności przepisy VI dyrektywy zawierały postanowienia dotyczące zakresu podmiotowego i przedmiotowego oraz terytorialnego podatku od wartości dodanej, powstania obowiązku podatkowego, podstawy opodatkowania oraz stawek podatkowych, zwolnień (wyłączeń) podatkowych, pomniejszania podatku należnego o podatek naliczony, a także re-

gulacje szczególne odnoszące się do opodatkowania małych (drobnych) przedsiębiorców, rolników, usług turystycznych, agencji podróży, dostawy towarów używanych i dzieł sztuki. Zagadnienia te mają swoje odzwierciedlenie w przepisach – obowiązującej od 1.5.2004 r., a więc od wejścia Polski do Unii Europejskiej – ustawy z 11.3.2004 r. o podatku od towarów i usług, pomimo iż obecnie w miejsce VI dyrektywy wprowadzona została dyrektywa 2006/112/WE. Jej zasadniczym celem nie było jednak gruntowne zreformowanie lub też daleko idące uzupełnienie treści VI dyrektywy. Chodziło natomiast o swego rodzaju podsumowanie dotychczasowych zmian, ujęcie ich w jednym akcie prawnym, tak aby postanowienia nowej dyrektywy były precyzyjniejsze i bardziej racjonalne, przy znacznie ograniczonych zmianach merytorycznych VI dyrektywy. W szczególności, zgodnie z treścią preambuły dyrektywy 2006/112/WE – w trosce o jasność i racjonalność postanowień VI dyrektywy (która była wielokrotnie zmieniana) – zaszła konieczność jej przekształcenia, przy niewielkich zmianach merytorycznych (pkt 1–3 preambuły), co powoduje, że transpozycja (harmonizacja) postanowień nowej dyrektywy do prawa krajowego powinna się ograniczyć jedynie do tych przepisów, które wprowadzają merytoryczne zmiany w stosunku do poprzednich dyrektyw, gdyż obowiązek transpozycji niezmienionych przepisów do prawa krajowego wynika z poprzednich dyrektyw (pkt 66 preambuły dyrektywy 2006/112/WE). W tej sytuacji należy przyjąć, iż pomimo zastąpienia VI dyrektywy dyrektywą 2006/112/WE w dalszym ciągu konstrukcja podatku od towarów i usług unormowana w ustawie z 11.3.2004 r. o podatku od towarów i usług opiera się w swym generalnym kształcie na postanowieniach VI dyrektywy, które mają swoje odzwierciedlenie w odpowiednich przepisach tej ustawy i zostaną omówione przy analizie jej rozwiązań prawnych. Jednak w przypadku, gdy w niniejszym opracowaniu analizowane będą rozwiązania ustawy z 2004 r. z punktu widzenia ich zgodności z postanowieniami VI dyrektywy (lub innych dyrektyw dotyczących podatku od wartości dodanej), niezbędne staje się skonfrontowanie treści tych postanowień z odpowiednimi postanowieniami dyrektywy 2006/112/WE dla ustalenia, czy i w jakim zakresie zachodzi konieczność harmonizacji polskich przepisów z postanowieniami nowej dyrektywy. Jest to także zasadne z punktu widzenia możliwości wykorzystywania dotychczasowego dorobku orzeczniczego ETS dotyczącego podatku od wartości dodanej w procesie wykładni i stosowania przepisów ustawy z 11.3.2004 r. o podatku od towarów i usług.

820 W prawie unijnym występują także inne dyrektywy dotyczące podatku od wartości dodanej, które uzupełniają lub zmieniają postanowienia VI dyrektywy. Kilka z nich zasługuje na uwagę. Dyrektywa Rady 91/680/EWG

z 16.12.1991 r. uzupełniająca wspólny system podatku od wartości dodanej i zmieniająca dyrektywę 77/388/EWG w celu zniesienia granic fiskalnych (Dz.Urz. WE L 376 z 31.12.1991 r., s. 1; Dz.Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 9, t. 1, s. 160) normuje ważną dla funkcjonowania podatku od wartości dodanej problematykę miejsca poboru tego podatku według zasady **państwa przeznaczenia** i według zasady **państwa źródła**. Postanowienia dyrektywy Rady 77/388/EWG z 17.5.1977 r., wielokrotnie zmieniane (ostatnia zmiana została dokonana dyrektywą 2006/98/WE, Dz.Urz. UE L 363 z 20.12.2006 r., s. 129) dotyczą stawek podatkowych (stawka podstawowa nie może być niższa niż 15%). Niekiedy dyrektywy normują nie tyle elementy konstrukcyjne podatku od wartości dodanej, co zawierają specjalne regulacje dotyczące opodatkowania określonych rodzajów towarów lub usług. Przykładowo wskazać można dyrektywę Rady 1999/59/WE z 17.6.1999 r. zmieniającą dyrektywę 77/388/EWG w zakresie systemu podatku od wartości dodanej stosowanego do usług telekomunikacyjnych (Dz.Urz. WE L 162 z 26.6.1999 r., s. 63; Dz.Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 9, t. 1, s. 324) oraz dyrektywę Rady 2002/38/WE z 7.5.2002 r. zmieniającą oraz tymczasowo zmieniającą dyrektywę 77/388/EWG w odniesieniu do systemu podatku od wartości dodanej stosowanego do usług radiowych i telewizyjnych oraz niektórych usług świadczonych drogą elektroniczną (Dz.Urz. WE L 128 z 15.5.2002 r., s. 41; Dz.Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 9, t. 1, s. 358).

821 Drugim podatkiem obrotowym, który podlega daleko idącemu ujednoliceniu w prawie unijnym, jest **podatek akcyzowy – specjalny podatek konsumpcyjny**. Podstawowym aktem prawa unijnego regulującym ten podatek jest dyrektywa Rady 2008/118/WE z 16.12.2008 r. w sprawie ogólnych zasad dotyczących podatku akcyzowego, uchylająca dyrektywę 92/12/EWG (Dz.Urz. UE 9 z 14.1.2009 r., s. 12 ze zm.).

Zgodnie z treścią art. 1 dyrektywy 2008/48/WE, ustanawia się ogólne zasady dotyczące podatku akcyzowego nakładanego bezpośrednio lub pośrednio na konsumpcję produktów energetycznych i energii elektrycznej, alkoholu i napojów alkoholowych oraz wyrobów tytoniowych. Państwa członkowskie zachowują jednak prawo do wprowadzenia podatku akcyzowego na inne wyroby niż objęte harmonizacją, pod warunkiem, że nakładanie tych podatków nie spowoduje zwiększenia formalności przy przekraczaniu granic pomiędzy tymi państwami.

Wyroby objęte harmonizacją podlegają podatkowi akcyzowemu w czasie ich **produkcji**, a także **importu** na terytorium UE (art. 2 dyrektywy 2008/118/WE). Podatek akcyzowy staje się **wymagalny w momencie dopuszczenia do konsumpcji** w państwie członkowskim, w któ-

rym to nastąpiło (art. 7 ust. 1 dyrektywy 2008/118/WE). Oznacza to, że dopóki znajduje się on w **składzie podatkowym**, zawiesza się (z pewnymi wyjątkami) obciążenie tym podatkiem. Składem podatkowym, według przepisów art. 4 dyrektywy (zawierających słowniczek) jest miejsce, gdzie towary podlegające podatkowi akcyzowemu są produkowane, przetwarzane, przechowywane, odbierane lub wysyłane, na podstawie **procedury zawieszenia poboru podatku akcyzowego**, przez uprawnionego prowadzącego skład podatkowy w ramach jego działalności. Produkcja, przetwarzanie i magazynowanie wyrobów podlegających podatkowi akcyzowemu tam, gdzie ten podatek nie został zapłacony, **będą miały miejsce w składzie podatkowym** (art. 15 ust. 2 dyrektywy 2008/118/WE). Analizowana dyrektywa przyjmuje generalną zasadę, iż przemieszczanie wyrobów akcyzowych w procedurze zawieszenia poboru akcyzy może odbywać się wyłącznie na podstawie elektronicznego dokumentu administracyjnego.

Poza przedstawioną dyrektywą, mającą charakter aktu generalnego normującego podstawowe zasady harmonizacji podatków akcyzowych (dyrektywa horyzontalna), w prawie unijnym funkcjonują także szczegółowe dyrektywy odnoszące się do określonych wyrobów akcyzowych. Wskazać tu można dyrektywę Rady 2003/96/WE dotyczącą produktów energetycznych i energii elektrycznej, dyrektywy 92/83/EWG i 92/84/EWG obejmujące alkohol i wyroby alkoholowe oraz dyrektywy 95/79/EWG i 92/80/EWG mające za przedmiot regulacji wyroby tytoniowe.

Oprócz dyrektyw odnoszących się do podatku akcyzowego, w prawie unijnym funkcjonują również rozporządzenia ustalające jednolite dokumenty akcyzowe. Chodzi w szczególności o formularze dokumentów dotyczących przepływu towarów podlegających opodatkowaniu podatkiem akcyzowym na zasadzie zawieszenia płatności akcyzy, uproszczone dokumenty administracyjne dotyczącego przepływu w obrębie Unii Europejskiej towarów podlegających akcyzie przeznaczonych do konsumpcji w macierzystym państwie członkowskim oraz certyfikatów dotyczących zwolnień z akcyzy.

Podatek akcyzowy, obowiązujący w Polsce od 1.3.2004 r. (niektóre przepisy obowiązywały od 1.5.2004 r.), został uregulowany w powoływanej ustawie z 23.1.2004 r. o podatku akcyzowym. Ustawa ta została zastąpiona ustawą z 6.12.2008 r. o podatku akcyzowym, której przepisy weszły w życie 1.3.2009 r. W polskim porządku prawnym funkcjonują także inne podatki obrotowe, które w zasadzie nie podlegają harmonizacji i odgrywają niewielką rolę w systemie obciążeń publicznoprawnych.

Specjalnym podatkiem obrotowym jest **podatek od gier** unormowany w ustawie z 19.11.2009 r. o grach hazardowych (tekst jedn. Dz.U. z 2016 r. poz. 471 ze zm.; ostatnia zmiana Dz.U. z 2016 r. poz. 2260). W polskim systemie podatkowym obowiązuje wreszcie podatek obrotowy **od przenoszenia praw majątkowych, jakim jest podatek od czynności cywilnoprawnych**, uregulowany w ustawie z 9.9.2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych (tekst jedn. Dz.U. z 2017 r. poz. 1150 ze zm.).

§ 3. Podatek od towarów i usług

I. Podstawowe założenia

822 Podatek od wartości dodanej został wprowadzony do polskiego porządku prawnego ustawą z 8.1.1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym. Weszła ona w życie 5.7.1993 r. i obowiązywała do 1.5.2004 r., a więc do momentu przystąpienia Polski do Unii Europejskiej. Od wejścia w życie ustawy z 1993 r. przestały w Polsce obowiązywać podatki obrotowe uregulowane w ustawie z 16.12.1972 r. o podatku obrotowym (tekst jedn. Dz.U. z 1983 r. Nr 43, poz. 191 ze zm.) oraz w ustawie z 26.2.1982 r. o opodatkowaniu jednostek gospodarki uspołecznionej (tekst jedn. Dz.U. z 1987 r. Nr 12, poz. 77 ze zm.). Ustawa z 1993 r. wprowadziła do polskiego systemu podatkowego **wielofazowy, powszechny podatek obrotowy netto**. Był on **ogólnym podatkiem konsumpcyjnym**, a jego obliczanie i pobór oparte zostały na **metodzie fakturowej**. Wysokość obciążenia podatkowego przypadającego na określoną fazę obrotu obliczana była w ten sposób, że od podatku należnego w danej fazie obrotu odliczało się podatek naliczony w fazie poprzedniej. W konstrukcji podatku od wartości dodanej zawartej w ustawie z 1993 r. uwzględniono wiele postanowień VI dyrektywy, choć oczywiście nie był to podatek w pełni odpowiadający wymogom tej dyrektywy. Obecnie obowiązują w polskim porządku prawnym przepisy ustawy z 11.3.2004 r. o podatku od towarów i usług (tekst jedn. Dz.U. z 2017 r. poz. 1221 ze zm.), które powinny być w pełni zharmonizowane z postanowieniami odpowiednich dyrektyw unijnych odnoszących się do podatku od wartości dodanej.

823 Podmiot podatku – **podmiot prawny – nie jest podmiotem ekonomicznym** ponoszącym ciężar opodatkowania, zważywszy, że podatek przerzucany jest na nabywców zbywanych przez niego towarów i usług. Podatek uiszczony w określonych fazach obrotu nie jest więc dla ich uczestników kosztem uzyskania przychodów. Można zatem przyjąć, że podatek od to-

warów i usług jest nie tylko powszechnym podatkiem konsumpcyjnym, lecz także podatkiem **neutralnym cenowo** w okresie, gdy towar znajduje się w obrocie. Faktyczne obciążenie nastąpi bowiem dopiero wówczas, kiedy towar (usługa) po ostatniej fazie obrotu trafi do konsumenta, a więc zostanie wyłączony z obrotu.

Neutralność ekonomiczna podatku od wartości dodanej (podatku VAT) powinna być zagwarantowana nie tylko w przepisach prawa podatkowego, lecz także w procesie jego stosowania. Należy w pełni podzielić stanowisko NSA zaprezentowane w wyr. z 15.5.2012 r. (I FSK 1175/1) zgodnie z którym, narusza zasadę proporcjonalności oraz niedyskryminacji i godzi w zasadę neutralności VAT takie postępowanie organu podatkowego, który wzywając zagranicznego wnioskodawcę do uzupełnienia braków wniosku o zwrot podatku wyznacza mu termin nierealny do zachowania (POP 2013, Nr 1, s. 84).

824 Podatek od wartości dodanej jako powszechny podatek konsumpcyjny obciąża w zasadzie jednakowo wszystkie dobra (najbardziej pożądana z tego punktu widzenia jest jednolita stawka podatkowa), co powoduje, że konsument nie ma w praktyce wyboru między towarami i usługami podlegającymi temu podatkowi a nieobciążonymi nim. Podatek ten jest więc w zasadzie neutralny z punktu widzenia mechanizmu **konkurencji rynkowej**. Jest on także neutralny z punktu widzenia **wymiany międzynarodowej**, zważywszy zasadę opodatkowania obrotów w miejscu konsumpcji towaru lub usługi.

825 W podatku od towarów i usług podstawowego znaczenia nabiera **pełne i bieżące** ewidencjonowanie obrotów zarówno u dostawcy towaru (świadczącego usługi), jak i u jego odbiorcy. System obliczania i poboru tego podatku tworzy swoisty mechanizm **samokontroli podatkowej**. Odliczanie od podatku należnego podatku naliczonego w poprzedniej fazie obrotu powoduje, że odbiorca towaru (usługi) jest zainteresowany wykazaniem przez swego dostawcę pełnej wysokości podatku, gdyż ta wysokość może zostać odliczona. Mechanizm tej kontroli przestaje jednak działać w momencie, gdy towar zostaje wyłączony z obrotu i przechodzi do ostatecznego konsumenta. Dla zachowania takiej kontroli podatnicy dokonujący sprzedaży na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych mają obowiązek – zgodnie z art. 111 ustawy z 11.3.2004 r. – instalowania specjalnych **kas rejestrujących** zarówno obrót, jak i kwoty podatku należnego. Kontrola realizowana poprzez obliczanie i pobór podatku od towarów i usług ma w znacznym stopniu charakter **kontroli automatycznej**, zaś jej zakres wykracza poza sam podatek obrotowy, biorąc pod uwagę miejsce tego podatku w systemie opodatkowania działalności gospodarczej.

826 Podatek od towarów i usług stanowi wstępne opodatkowanie działalności gospodarczej. Poprzez konstrukcję tego podatku prawodawca sięga bowiem do przychodu uzyskiwanego w danym okresie, niezależnie od tego, czy w ostatecznym efekcie przyniesie on podatnikowi dochód czy też stratę. Ewidencja i kontrola występujące w podatku od towarów i usług obejmują zatem nie tylko sam podatek obrotowy, lecz w ogóle działalność gospodarczą podlegającą opodatkowaniu. Dotyczy to szczególnie podatku dochodowego, gdzie podstawą opodatkowania jest w zasadzie przychód pomniejszony o koszty uzyskania. Funkcja kontrolna podatku od towarów i usług nabiera istotnego znaczenia w systemach podatkowych, które jak to ma miejsce w Polsce, podlegają częstym i nie zawsze do końca przemyślanym zmianom.

827 Podatek od towarów i usług skonstruowany jest bez uwzględnienia całokształtu okoliczności faktycznych i prawnych związanych z **podmiotem**, na który prawo nakłada obowiązek podatkowy (podmiotem prawnym podatku). Nie uwzględnia on w szczególności **zdolności płatniczej podatnika**. Jest to zatem **podatek rzeczowy** o charakterze pośrednim, którego zasadniczym celem jest dostarczenie dochodów budżetowych, a w jego konstrukcji prawodawca koncentruje się na samym źródle opodatkowania. Stosując inne kryteria klasyfikacji podatków, odbiegające nieco od klasycznych, można przyjąć, że podatek od towarów i usług jest przede wszystkim **podatkiem** „**rynkowym**", wpływającym na strukturę kosztów utrzymania podmiotów rzeczywiście nim obciążonych (ekonomicznych podmiotów opodatkowania), oraz podatkiem „**fiskalnym**" **(finansowym)** służącym w pierwszym rzędzie pokrywaniu potrzeb finansowych państwa w drodze przesuwania części produktu krajowego brutto od jednostek na rzecz ogółu. Wreszcie przy klasyfikacji podatków opartej na technice ustalania (wymiaru) i poboru należności podatkowych można przyjąć, że rozpatrywany podatek należy do podatków „**rzeczywistych**", tj. podatków, w których podstawa opodatkowania uzależniona jest od przebiegu zdarzeń gospodarczych występujących w danym czasie – kształtowana jest ona w wyniku rzeczywistego obrazu tych zdarzeń.

II. Podmioty podatku

828 W procesie wykładni i stosowania prawa podatkowego bardzo ważne jest rozpatrywanie podmiotu opodatkowania łącznie z jego przedmiotem. Związek strony podmiotowej i przedmiotowej eksponowany jest bardziej lub mniej wyraźnie w konstrukcjach poszczególnych podatków. Ogólny podatek obrotowy należy do tych konstrukcji, w których bardzo widocz-

ne jest powiązanie rozpatrywanych elementów podatkowoprawnego stanu faktycznego. Wynika to przede wszystkim z samej istoty tego podatku jako podatku „rynkowego", w którym podmiot opodatkowania (podmiot prawny podatku) schodzi na dalszy plan, ustępując miejsca przedmiotowi.

Dla ogólnego podatku obrotowego istotne jest **wystąpienie określonych czynności, samo dokonanie obrotu**, zaś podmioty w nim uczestniczące traktowane są w zasadzie jako swego rodzaju **punkt odniesienia** niezbędny dla ustalenia zobowiązaniowego stosunku podatkowego – ustalenia obowiązku podatkowego oraz wynikającego z niego zobowiązania podatkowego. Należy przypomnieć, że w podatku tym jako pośrednim podatku konsumpcyjnym podmiot prawny obciążony jest w zasadzie tylko przejściowo, przerzucając ciężar opodatkowania – zgodnie z charakterem tego podatku – na następnego uczestnika obrotu. W najszerszym ujęciu można przyjąć, że **podatkowi od towarów i usług podlegają podmioty, które wykonują** zawodowo czynności podlegające opodatkowaniu. Zasada ta przyjęta jest wyraźnie w przepisach art. 15 VATU. **829**

Podatnikami podatku od towarów i usług, zgodnie z przepisem art. 15 ust. 1 VATU, są osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne, **wykonujące samodzielnie działalność gospodarczą** (określoną w ust. 2 tego artykułu) **bez względu na cel lub rezultat takiej działalności**. W najszerszym ujęciu można przyjąć, iż działalnością gospodarczą w rozumieniu analizowanych przepisów jest wszelka działalność producentów, handlowców lub usługodawców, a także działalność osób wykonujących wolne zawody. Działalność gospodarcza obejmuje w szczególności czynności polegające na wykorzystywaniu towarów lub wartości niematerialnych i prawnych w sposób ciągły dla celów zarobkowych. **830**

Na gruncie rozpatrywanych przepisów **podatnikiem** jest zatem podmiot, który w **sposób niezależny** (samodzielnie) prowadzi działalność gospodarczą, bez względu na jej rezultaty. Istota podatku od wartości dodanej, jak już pisano, sprowadza się bowiem do **wstępnego opodatkowania działalności gospodarczej**, niezależnego od ostatecznie uzyskanego efektu tej działalności, przy czym opodatkowanie to ma charakter przejściowy, biorąc pod uwagę, iż analizowany podatek obciąża w ostatecznym efekcie konsumpcję, a nie efekty działalności gospodarczej.

Za podatnika podatku od towarów i usług, zgodnie z postanowieniem art. 2 VI dyrektywy, należy uznać tylko podmiot, który wykonując czynności podlegające opodatkowaniu, **występuje w charakterze podatnika**. Podobne postanowienie zawiera art. 2 dyrektywy 2006/112/WE. Innymi słowy, podatkowoprawny stan faktyczny w tym podatku uzależniony jest nie tylko od objęcia określonych czynności faktycznych lub prawnych za-

kresem tego podatku, lecz także od związku pomiędzy tym stanem a podmiotem, który go realizuje. Podmiot, który spełnia prawne warunki bycia podatnikiem podatku od towarów i usług (prowadzi działalność gospodarczą, jest zarejestrowany jako podatnik), musi jeszcze występować w określonej transakcji jako podatnik. Jak przyjmuje się w orzecznictwie podatkowym (wyr. NSA z 29.10.2007 r., I FPS 3/07, Glosa 2008, Nr 1, s. 136), ani formalny status danego podmiotu jako podatnika zarejestrowanego, ani okoliczność, że dana czynność została wykonana wielokrotnie lub jednorazowo, lecz z zamiarem częstotliwości, nie mogą przesądzać o opodatkowaniu tej czynności bez **każdorazowego ustalenia**, że w odniesieniu do tej konkretnej czynności **podmiot ten występował jako podatnik podatku od towarów i usług**. Charakterystyczny z tego punktu widzenia jest wyr. ETS z 4.10.1995 r. w sprawie C-291/92, *Finanzamt Kelzen v. Dieter Armbrecht* (Zb. Orz. 1995, s. I-02775), w którym przyjęto, iż jeżeli podmiot będący podatnikiem podatku od wartości dodanej sprzedaje majątek, którego część przeznaczył na cele niezwiązane z działalnością gospodarczą, i którą to część zarejestrował na potrzeby osobiste, w zakresie sprzedaży tej części majątku nie występuje jako podatnik. Oznacza to, iż nie ma on prawa do odliczenia od podatku należnego podatku naliczonego związanego ze sprzedażą tej części nieruchomości, która służyła jego celom prywatnym. Należy zatem przyjąć, iż także na gruncie ustawy z 2004 r. opodatkowaniu podlegają jedynie te czynności w zakresie dostawy towarów i świadczenia usług, w których podmiot wykonujący je jest nie tylko podatnikiem, lecz także występuje w określonej sytuacji jako podatnik. Wynika to w pierwszym rzędzie z generalnego mechanizmu funkcjonowania podatku od towarów i usług, zgodnie z którym prawo do odliczenia od podatku należnego podatku naliczonego związane jest tylko ze sprzedażą i świadczeniem usług podlegających opodatkowaniu.

831 Gospodarczy charakter czynności, o których mowa w art. 15 VATU, wiąże się dość wyraźnie z zasadą, że ma to być działalność wykonywana **samodzielnie**. Chodzi tu zatem o zawodowy (profesjonalny) charakter wykonywania czynności podlegających opodatkowaniu. Zasada ta pozwala jednocześnie na **rozgraniczenie** ogólnego podatku obrotowego i podatku obrotowego związanego z przenoszeniem praw majątkowych, występującego w polskim systemie jako podatek od czynności cywilnoprawnych. Z prawnego punktu widzenia w obu przypadkach ma bowiem miejsce opodatkowanie czynności obrotu prawnego, co powoduje, że podatki te są względem siebie w pewnym sensie „konkurencyjne".

Wiązanie statusu podatnika z podmiotami wykonującymi określone czynności **samodzielnie i w sposób ciągły** doznaje jednak na gruncie ana-

lizowanej ustawy pewnych wyjątków. Podatnikami są bowiem także podmioty, którym nie można przypisać cech określonych w art. 15 VATU, jeżeli dokonują okazjonalnie wewnątrzwspólnotowej dostawy nowych środków transportu. Podatnikiem będzie zatem podmiot (nawet nieprowadzący działalności gospodarczej w rozumieniu art. 15 VATU), który nabył nowy środek transportu, a następnie odsprzedał go nabywcy z innego państwa Unii Europejskiej. Bycie podatnikiem umożliwi zbywcy nowego środka transportowego odzyskanie podatku od towarów i usług zapłaconego przy jego zakupie.

832 Dalej idącym odstępstwem od reguły art. 15 VATU jest opodatkowanie podmiotów, na których ciąży **obowiązek uiszczenia cła** (bez względu na to, czy towar został zwolniony od cła, czy też cło na towar zostało zawieszone). W tym bowiem przypadku określony podmiot podlega opodatkowaniu niezależnie od tego, czy import dokonywany jest na własny czy też na cudzy rachunek, jak również bez względu na częstotliwość jego wykonywania. Ma tu więc także miejsce odstępstwo od reguły opodatkowania podatkiem od towarów i usług działalności gospodarczej.

833 W stosunkach prawnopodatkowych kształtowanych na gruncie analizowanej ustawy występują nie tylko podatnicy i przedstawiciele podatkowi, lecz także **płatnicy**. Zgodnie z treścią art. 18 VATU, organy egzekucyjne określone w ustawie z 17.6.1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji oraz komornicy sądowi wykonujący czynności egzekucyjne w rozumieniu przepisów Kodeksu postępowania cywilnego są **płatnikami** podatku od dokonywanej w trybie egzekucji dostawy, towarów będących własnością dłużnika lub posiadanych przez niego z naruszeniem obowiązujących przepisów.

Płatnicy na gruncie analizowanej ustawy występują zupełnie wyjątkowo, zważywszy, że z samej istoty podatku od towarów i usług wynika konieczność stosowania, przy jego obliczaniu i poborze, techniki samoobliczania podatkowego. W przypadku jednak gdy pewne szczególne okoliczności związane z dostawą towarów podlegających opodatkowaniu, jakie występują w przypadku egzekucji, nie pozwalają na wykorzystywanie w postępowaniu podatkowym instytucji samoobliczania, zastępuje się ją obliczaniem należności podatkowych przez płatnika.

834 Zakres podmiotowy danego podatku kształtowany jest także przez **zwolnienia**. Zwolnienia w podatku od towarów i usług mają jednak głównie charakter przedmiotowy, co stanowi konsekwencję jego rzeczowego charakteru. Zwolnienia w analizowanej ustawie unormowane są przede wszystkim w rozdziale 2 („Zwolnienia" – art. 43–44) oraz w rozdziale 3 („Zwolnienia z tytułu importu towarów" – art. 45–82) działu VIII „Wyso-

kość opodatkowania", determinując w istotnym stopniu zakres przedmiotowy rozpatrywanego podatku. Niekiedy jednak zwolnienia przedmiotowe wpływają w sposób pośredni na zakres podmiotowy podatku od towarów i usług, co powoduje, iż pewne ich odbicie można zauważyć w przepisach działu III ustawy z 11.3.2004 r. „Podatnicy. płatnicy i przedstawiciele podatkowi" (art. 15–18d), normujących zakres podmiotowy tego podatku.

Zwolnienie podmiotowe, ale już raczej o typowym charakterze, występuje w przypadku **organów władzy publicznej oraz urzędów obsługujących te organy**. Podmiotów tych nie uznaje się za podatników, lecz tylko w zakresie zadań, dla realizacji których zostały powołane, z wyłączeniem jednak czynności wykonywanych na podstawie umów cywilnoprawnych (art. 15 ust. 6 VATU).

835 Konstrukcja zwolnień podmiotowych w podatku od towarów i usług, niespotykana w innych podatkach, wynika z samej istoty tego podatku jako funkcjonującego w oparciu o mechanizm „opodatkowanie – odliczenie". Z tego też względu, inaczej niż w pozostałych podatkach, zwolnienie podatkowe często jest **mniej korzystne** dla podatnika niż obciążenie podatkiem, gdyż nie może on, skoro nie podlega opodatkowaniu, odliczać podatku związanego z obrotem prawnym (lub faktycznym), w którym uczestniczy. Należy przypomnieć, że przy zwolnieniu podatkowym podatnik uczestniczący w obrocie prawnym może być podmiotem obarczonym ciężarem podatkowym, tak jak to ma miejsce w przypadku finalnego konsumenta. W takiej sytuacji, będąc zwolnionym od podatku od towarów i usług, ma on mniej korzystną pozycję na rynku niż podmioty podlegające opodatkowaniu.

III. Przedmiot podatku

836 Przedmiot opodatkowania – sytuacja faktyczna lub prawna, której wystąpienie u danego podmiotu rodzi obowiązek podatkowy – odgrywa zasadniczą rolę w konstrukcji podatku od towarów i usług. Stanowi on niejako fundament tej konstrukcji ze względu na **rzeczowy charakter** ogólnego podatku obrotowego. Jedną z podstawowych cech tego podatku, jaką jest jego powszechność, należy rozumieć przede wszystkim w aspekcie przedmiotowym. Regułę stanowi bowiem współcześnie **łączenie opodatkowania z wszelkimi postaciami ruchu (obrotu) towarów lub świadczenia usług**.

837 Niejednokrotnie prawodawca konstruuje swoiste pojęcie obrotu czy też określonych czynności obrotu (np. dostawa towarów, nabycie towarów), ze względu na zamiar objęcia przedmiotem opodatkowania jak najszer-

szego kręgu zjawisk gospodarczych. Generalną zasadą jest bowiem, aby **każdy akt obrotu został poddany opodatkowaniu**, nawet jeżeli jest to tylko przekazanie lub zużycie towarów na cele osobiste podatnika lub jego pracowników, udziałowców, akcjonariuszy albo wszelkie inne przekazanie towarów bez wynagrodzenia (np. darowizny). Podatek ten w swym końcowym efekcie obciąża konsumpcję, co powoduje, że obroty ją poprzedzające są obciążone **przejściowo**, zasadniczo w celu rzeczywistego obciążenia konsumpcji. Powoduje to znaczne rozszerzenie jego zakresu przedmiotowego, zważywszy różnorodność sytuacji faktycznych i prawnych związanych z samym wytworzeniem towaru i jego dotarciem do finalnego konsumenta. Stwarza to istotne trudności w precyzyjnym określeniu w języku prawnym przedmiotu podatku od towarów i usług, zwłaszcza że obrót cywilnoprawny realizowany jest głównie w oparciu o zasadę swobody umów (autonomii woli stron), co może być jednak wykorzystywane w celu unikania opodatkowania. Z drugiej strony, prawo podatkowe nie powinno tworzyć konstrukcji prowadzących do ograniczania funkcjonowania instytucji cywilnoprawnych w życiu gospodarczym. Tworząc konstrukcje przedmiotu podatku od towarów i usług, normodawca zmuszony jest często do znacznego rozbudowywania regulacji prawnych dotyczących tej problematyki, co jednak nie eliminuje kontrowersji, jakie w praktyce występują przy ustalaniu zakresu przedmiotowego tego podatku.

838 Podstawowe znaczenie dla określenia zakresu przedmiotowego podatku od towarów i usług ma przepis art. 5 VATU. Zakreśla on generalnie granice przedmiotowe opodatkowania. Zgodnie z jego treścią, podatkowi podlega **odpłatna dostawa towarów i odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju, eksport towarów, import towarów na terytorium kraju, wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów za wynagrodzeniem na terytorium kraju oraz wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów**. Opodatkowaniu podlegają również towary własnej produkcji i towary, które po nabyciu nie były przedmiotem dostawy towarów w przypadku: rozwiązania spółki cywilnej lub handlowej albo też zaprzestania przez podatnika będącego osobą fizyczną wykonywania czynności podlegającej opodatkowaniu.

Opodatkowanie towarów i usług związane jest z klasyfikacją statystyczną. Zgodnie z art. 5a, towary i usługi objęte zakresem przedmiotowym VAT, wymienione w klasyfikacjach wydanych na podstawie przepisów o statystyce publicznej, są identyfikowane za pomocą tych klasyfikacji, jeżeli przepisy regulujące analizowany podatek powołują symbole statystyczne. Oznacza to, że dla celów podatkowych obowiązuje klasyfikacja stosowana w statystyce (PKWiU 2008), a jej zastosowanie w podatku VAT

ma miejsce tylko wówczas, gdy przepisy regulujące ten podatek odwołują się wprost do tej klasyfikacji. Te rozwiązania ułatwią bez wątpienia ustalenie zakresu przedmiotowego podatku od towarów i usług, podobnie jak definicja legalna towaru zawarta w art. 2 pkt 6 analizowanej ustawy. Zgodnie z jego treścią, towarem są rzeczy oraz ich części, a także wszelkie postacie energii.

Ogólny podatek obrotowy funkcjonuje według zasady **terytorialności**. Po wejściu Polski do Unii Europejskiej nastąpiły radykalne zmiany, gdy chodzi o terytorialność podatku od towarów i usług, wynikające ze zniesienia granic celnych pomiędzy Polską a innymi państwami Unii. Obok dotychczasowego obszaru krajowego funkcjonowania tego podatku powstaje bowiem obszar wewnątrzwspólnotowy, w ramach którego odbywa się nabycie i dostawa towarów. Istotnym przekształceniom ulega także obszar związany z eksportem i importem towarów, zważywszy, że obejmuje on jedynie państwa, które nie są członkami Unii Europejskiej. Ważnego znaczenia nabierają więc, zamieszczone w art. 2 VATU, definicje poszczególnych obszarów (terytoriów), na których funkcjonuje analizowany podatek, w szczególności zaś terytorium kraju, terytorium Unii, terytorium państwa członkowskiego czy też terytorium państwa trzeciego.

Wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów stanowi – zgodnie z art. 9 VATU – nabycie **prawa do rozporządzania jak właściciel** towarami wysyłanymi lub transportowanymi na terytorium państwa członkowskiego inne niż terytorium rozpoczęcia wysyłki lub transportu. Uznanie za wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów uzależnione jest nie tylko od wskazanych przesłanek przedmiotowych, lecz także zdeterminowane jest wystąpieniem normatywnie określonych przesłanek podmiotowych. Zarówno dokonujący dostawy, jak i nabywca towarów muszą być (z pewnymi wyjątkami) **podatnikami** w rozumieniu ustawy o podatku od towarów i usług, a ponadto nabywane towary powinny służyć działalności gospodarczej podatnika. Natomiast przez **dostawę towarów rozumie się przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jak właściciel** (art. 7 VATU). Podstawowym warunkiem uznania wywozu towarów za wewnątrzwspólnotową dostawę jest, wywóz towarów z terytorium kraju na terytorium państwa członkowskiego (art. 13 VATU).

Zarówno przy dostawie, jak i nabyciu wewnątrzwspólnotowym przyjmuje się, iż zbywca towaru przenosi na nabywcę, a nabywca uzyskuje **prawo do rozporządzania towarami jak właściciel**. Nie ulega wątpliwości, iż pojęcie to, chociaż posługuje się pewnymi nazwami, jakie występują w prawie cywilnym (np. przeniesienia prawa, właściciel), jest szersze niż cywilistyczne pojęcie sprzedaży. Nacisk położony jest w nim bowiem nie

tyle na elementy formalnoprawne, lecz na elementy funkcjonalne – **dysponowania** rzeczą. Jest to zrozumiałe nie tylko w aspekcie podatku od towarów i usług, lecz w szerszym kontekście wzajemnych relacji pomiędzy prawem podatkowym a prawem cywilnym, o którym już wielokrotnie wspominano, zwłaszcza zaś zasady treść przed formą. Zasada ta jest także bardzo widoczna w orzecznictwie ETS, który przyjął, iż przeniesienie prawa do dysponowania rzeczą jak właściciel, o którym mowa w art. 5 VI dyrektywy (w art. 14 dyrektywy 2006/112/WE), nie powinno być ograniczane jedynie do prawnego przeniesienia własności, gdyż chodzi w nim przede wszystkim o **faktyczne dysponowanie rzeczą**, a nie zbycie prawa własności (wyr. ETS z 8.2.1990 r. w sprawie C-320/88, Zb. Orz. 1999, s. I-00285).

Opodatkowanie podatkiem od towarów i usług obejmuje **odpłatną** dostawę towarów, odpłatne świadczenie usług oraz wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów **za wynagrodzeniem** (art. 5 VATU). Pojęć tych nie definiuje ani analizowana ustawa, ani też VI dyrektywa i dyrektywa 2006/112/WE.

Mają one jednak już ugruntowane znaczenie w orzecznictwie ETS, co oczywiście oznacza, iż należy je na gruncie polskiego prawa rozumieć w sposób przyjęty w tym orzecznictwie. Europejski Trybunał Sprawiedliwości (obecnie: TSUE) w licznych wyrokach wyraźnie sprecyzował pojęcie wynagrodzenia dotyczącego dostaw towarów i świadczenia usług. Dla istnienia wynagrodzenia konieczne jest, aby występował ścisły związek – oparty na relacjach cywilnoprawnych – pomiędzy wykonywanymi czynnościami a wysokością otrzymanego wynagrodzenia.

Zakresem przedmiotowym podatku od towarów i usług objęte są także **usługi**. W przepisach art. 8 VATU przyjęto niejako negatywną definicję usług. Przez świadczenie usług rozumie się bowiem każde świadczenie na rzecz osoby fizycznej, osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, które nie stanowi **dostawy towarów** w rozumieniu art. 7 VATU.

Zakres przedmiotowy podatku od towarów i usług jest jednak szerszy **839**
od tego, jaki wynika z przepisów art. 5 VATU. Przepisy zawarte w art. 7 VATU rozciągają bowiem opodatkowanie na inne czynności obrotu faktycznego lub prawnego dotyczącego towarów i usług w szczególności zaś, na przekazanie nieodpłatne przez podatnika towarów. Chodzi o przekazanie towarów **na cele osobiste** podatnika lub jego pracowników (w tym byłych pracowników), wspólników, udziałowców, akcjonariuszy, członków spółdzielni i ich domowników, członków organów stanowiących osób prawnych, członków stowarzyszenia, jak i wszelkie inne darowizny. Takie

same zasady dotyczą objęcia zakresem przedmiotowym analizowanego podatku nieodpłatnego świadczenia usług (art. 8 ust. 2 VATU).

Objęcie przedmiotem opodatkowania tego rodzaju czynności uzasadnione jest dwoma względami. Z jednej strony, chodzi o przeciwdziałanie wykorzystywaniu instytucji cywilnoprawnych do unikania opodatkowania, czego wyrazem może być ograniczenie przychodów podmiotu gospodarczego w drodze zużywania jego towarów lub usług na zaspokojenie potrzeb własnych podatnika lub podmiotów związanych z funkcjonowaniem podmiotu gospodarczego, a także dokonywanie darowizn lub nieodpłatne świadczenie usług jako ukrytych form świadczeń odpłatnych. Przepisy te należy także rozpatrywać z punktu widzenia powszechności ogólnego podatku obrotowego, który powinien w zasadzie obejmować swym zakresem przedmiotowym **wszelkie formy ostatecznej konsumpcji towaru (usługi)**. Obdarowany albo członek władz czy też pracownik przedsiębiorstwa, otrzymujący od niego darmowe świadczenia rzeczy lub usług – jako ich ostateczni konsumenci – nie są obciążeni podatkiem od towarów i usług, co uzasadnia objęcie ciężarem podatkowym darczyńcy lub innego podmiotu będącego ich poprzednikiem w obrocie.

Przepisy ustawy o podatku od towarów i usług uznają ponadto za dostawę towarów (art. 7 ust. 1 pkt 1–7 VATU) i świadczenie usług (art. 8 ust. 1 pkt 1–2a VATU) pewne inne szczególne przypadki, które prawodawca traktuje na równi z dostawą towarów lub świadczeniem usług. Przykładowo wymienić można przeniesienie z nakazu organu władzy lub z mocy prawa własności towarów w zamian za odszkodowanie, świadczenie usług zgodnie z nakazem organu władzy publicznej lub nakazem wynikającym z mocy prawa, ustanowienie spółdzielczego lokatorskiego prawa do lokalu mieszkalnego czy też przeniesienie prawa do wartości niematerialnych i prawnych, wreszcie oddanie gruntów w użytkowanie wieczyste oraz zbycie związanych z tym praw, jak również zbycie innych praw wskazanych w przepisach art. 7 VATU. Oznacza to, iż dostawą towarów i świadczeniem usług są nie tylko czynności mieszczące się w ogólnej ich definicji zawartej w art. 7 VATU – przeniesienie prawa do rozporządzania towarami jako właściciel – oraz w art. 8 VATU – świadczenie, które nie stanowi dostawy towarów – lecz także wszystkie inne czynności wymienione *expressis verbis* w rozpatrywanych przepisach.

840 Przedmiotem opodatkowania w podatku od towarów i usług jest również wszelkiego rodzaju **zamiana**. Opodatkowanie zamiany wynika z zakresu przedmiotowego podatku od towarów i usług, który obejmuje – zgodnie z art. 5 – odpłatną dostawę towarów. Będzie nią bez wątpienia zamiana, gdyż podatnik otrzymuje tu towar w zamian za wynagrodzenie

w postaci przekazania mu przez drugą stronę czynności prawnej towaru lub usługi. Zamiana dotyczy nie tylko rzeczy (tak jak to przewiduje art. 603 KC), ale także usług, w tym także zamianę usługi za towar i towaru za usługę. Należy przy tym zwrócić uwagę, że obowiązek podatkowy występuje po **obu stronach** tych transakcji. Ma to ważne znaczenie przy transakcjach barterowych, realizowanych w zasadzie bez rozliczeń pieniężnych. Odejście prawa podatkowego od regulacji cywilnoprawnych można w tym przypadku uzasadnić koniecznością powszechnego opodatkowania (wszelkich obrotów prawnych), zgodnie z generalnym założeniem ogólnego podatku obrotowego.

841 Objęcie opodatkowaniem czynności składających się na zakres przedmiotowy podatku od towarów i usług (czynności wymienionych w art. 5 VATU) jest niezależne od tego, czy zostały one wykonane **z zachowaniem warunków oraz form określonych przepisami prawa** (art. 5 ust. 2 VATU). Jednak przepisów ustawy nie stosuje się do czynności, które nie mogą być przedmiotem prawnie skutecznej umowy (art. 6 pkt 2 VATU).

Podstawowe znaczenie dla opodatkowania w ogóle ma rzeczywista treść czynności prawnych, a nie ich forma, zgodnie z zasadą „treść przed formą". Z tego też względu, jeżeli strony umowy cywilnoprawnej nie zachowują warunków prawem przewidzianych – co może powodować brak jej skuteczności na gruncie prawa cywilnego – nie wpływa to na opodatkowanie, podobnie jak w sytuacji, gdy podatnik prowadzi działalność gospodarczą bez zezwolenia wymaganego przez prawo. Ten swoisty stosunek prawa podatkowego do obowiązującego porządku prawnego nie idzie jednak tak daleko, aby poddawać opodatkowaniu te czynności, które w ogóle nie mogą być skuteczne na gruncie obowiązującego systemu prawa (np. umowa sprzedaży między złodziejem a paserem).

842 Przedmiot podatku od towarów i usług kształtowany jest wreszcie przez zakres obowiązywania samej ustawy o podatku od towarów i usług. Przepisów ustawy o podatku od towarów i usług nie stosuje się do transakcji zbycia przedsiębiorstwa lub zorganizowanej części przedsiębiorstwa. Wyłączenie z zakresu regulacji prawnej ustawy czynności prawnych związanych ze sprzedażą przedsiębiorstwa można uzasadnić tym, że nie stanowią one działalności **zawodowej** podmiotów dokonujących sprzedaży w rozumieniu przedstawionego przepisu art. 15 VATU, regulującego zakres podmiotowy podatku od towarów i usług.

843 Istotne znaczenie dla zakreślenia granic przedmiotowych podatku od towarów i usług ma art. 2 VATU, zawierający **definicje** używanych w niej pojęć. Jak przyjmuje się w orzecznictwie, ustawodawca wprowadził tu rygorystyczne reguły wykładni językowej – reguły języka prawnego wyra-

żone w słowniczku ustawy (wyr. NSA z 8.6.1994 r., SA/Po 692/94, MoPod 1995, Nr 5, s. 151). Wiele definicji ustawowych zawartych w przepisach art. 2 VATU ma podstawowe znaczenie dla funkcjonowania polskiego podatku od towarów i usług w ramach Unii Europejskiej. Należy do nich w szczególności pojęcie terytorium kraju i terytorium państwa członkowskiego oraz państwa trzeciego, import i eksport towarów, import usług, a także pojęcie sprzedaży.

844 Funkcjonowanie podatku od towarów i usług w ramach Unii Europejskiej, zwłaszcza zaś rozpatrywanego od strony przedmiotowej, wiąże się bardzo mocno ze wspominaną już terytorialnością tego podatku – opodatkowaniem w miejscu konsumpcji. Poza tradycyjnymi określeniami z tym związanymi, jak terytorium kraju oraz import i eksport, które w Unii Europejskiej nabierają jednak nowego znaczenia, występują tu specyficzne określenia, jak terytorium państwa członkowskiego oraz terytorium państwa trzeciego, a także związane z tymi określeniami pojęcie sprzedaży.

Przepisy art. 2 VATU uznają za: terytorium **kraju –** terytorium RP; terytorium **państwa członkowskiego** – terytorium państwa wchodzącego w skład terytorium UE; **terytorium państwa trzeciego** – terytorium państwa niewchodzącego w skład terytorium Unii, wreszcie za państwo członkowskie konsumpcji uznawane jest państwo Unii Europejskiej, na którego terytorium ma miejsce świadczenie usług telekomunikacyjnych, usług nadawczych lub usług elektronicznych. Pojęcia te w istotny sposób determinują normatywne określenie eksportu i importu.

Importem towarów jest przywóz towaru z terytorium państwa trzeciego na terytorium UE, a eksportem towarów ich wywóz z terytorium kraju poza terytorium UE, zaś **importem usług** świadczenie usług, z tytułu których podatnikiem jest **usługobiorca**. Zgodnie z art. 17 ust. 1 pkt 4 VATU, podatnikami są, co do zasady, podmioty nabywające usługi posiadające siedzibę działalności gospodarczej lub stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej na terytorium kraju lub osoba prawna niebędąca podatnikiem, o którym mowa w art. 15, posiadająca siedzibę i zarejestrowana lub obowiązana do zarejestrowania na terytorium kraju.

Zasada terytorialności podatku od towarów i usług wiąże się także z definicją legalną **sprzedaży**, zamieszczoną w art. 2 pkt 22 VATU. Zgodnie z jej treścią, przez sprzedaż rozumie się **odpłatną dostawę towaru** oraz **odpłatne świadczenie usług na terytorium kraju, eksport towarów oraz wewnątrzwspólnotową dostawę towarów**.

845 Zmiana w rozumieniu zasady terytorialności w funkcjonowania podatku od towarów i usług prowadzi do tego, iż dostawy towarów pomiędzy polskimi podatnikami a podatnikami z państw Unii Europejskiej przesta-

ją być opodatkowane jako eksport, a stają się **wewnątrzwspólnotowymi dostawami**, objętymi, tak jak poprzednio eksport, stawką 0%. Natomiast w przypadku, gdy polski podatnik nabywa towary od podatnika znajdującego się na terytorium innego państwa członkowskiego, ma on obowiązek zapłacenia podatku według stawki występującej w Polsce, po uprzednim dokonaniu samoobliczenia podatkowego.

W ramach Unii Europejskiej mogą także występować pewne szczególne procedury związane z opodatkowaniem **wewnątrzwspólnotowych transakcji trójstronnych**. W ustawie o podatku od towarów i usług problematyka ta unormowana jest w przepisach art. 135–138. Dotyczy to sytuacji, gdy w transakcji występuje trzech podatników z trzech różnych państw członkowskich, dostawa towarów ma miejsce pomiędzy pierwszym i drugim kontrahentem oraz drugim i ostatnim, zaś towar wydawany jest przez pierwszego dostawcę ostatniemu w kolejności. Szósta dyrektywa (a także dyrektywa 2006/112/WE) oraz wzorowane na niej polskie przepisy przewidują w takich przypadkach uproszczone procedury sprowadzające się, w najszerszym ujęciu, do uznania, iż mają tu miejsce jedynie dwie dostawy niezależnie od tego, iż w rzeczywistości transport towaru może nie docierać do jednego z uczestników transakcji trójstronnej (np. ma miejsce jedynie pomiędzy pierwszym i trzecim kontrahentem).

846 Zakres przedmiotowy podatku od towarów i usług kształtowany jest ostatecznie przez **zwolnienia przedmiotowe**. Problematyka ta uregulowana jest w dwóch rozdziałach działu VIII ustawy „Wysokość opodatkowania" zatytułowanych „Zwolnienia" (rozdział 2, art. 43–44) oraz „Zwolnienia z tytułu importu towarów" (rozdział 3, art. 45–82). Należy przypomnieć, że zwolnienie podatkowe w przypadku podatku od wartości dodanej jest z reguły dla podatnika mniej korzystne niż sytuacja, gdy wykonywane przez niego czynności podlegają opodatkowaniu. Rzeczywiste zwolnienie podatkowe ma natomiast miejsce wtedy, gdy podatnik pomimo zwolnienia podatkowego ma prawo do odliczenia podatku naliczonego, związanego z transakcją zwolnioną. W wielu ustawodawstwach podatkowych zwolnienie z prawem do odliczenia transakcji wewnątrzkrajowych przybiera formę opodatkowania z zastosowaniem stawki 0%. W analizowanej ustawie zwolnienia tego rodzaju zostały unormowane w rozdziale 4 działu VIII „Szczególne przypadki zastosowania stawki 0%" (art. 83 VATU).

847 Zwolnieniu od podatku od towarów i usług, zgodnie z art. 43 VATU, podlegają w szczególności usługi **pośrednictwa finansowego** (z pewnymi wyjątkami), **usługi zarządzania,** usługi w zakresie wynajmowania lub dzierżawienia nieruchomości o charakterze mieszkalnym na własny rachunek, usługi w zakresie edukacji, usługi w zakresie administracji publicz-

nej. Poza tym, zwolnione od podatku są wymienione w ustawie (art. 43 ust. 1 pkt 12 VATU). Generalnie można przyjąć, iż zwolnieniu podatkowemu podlegają usługi dość **luźno związane z typową działalnością gospodarczą**, a także usługi o charakterze socjalnym, kulturalnym, oświatowym, w zakresie ochrony zdrowia i opieki społecznej, jak również usługi sektora publicznego.

Zwolnione od podatku od towarów i usług są czynności, których prawodawca, zgodnie z art. 15 ust. 3 VATU, nie uznaje za **wykonywaną samodzielnie działalność gospodarczą**. Dotyczy to czynności związanych z przychodami, o których mowa w przepisach ustawy z 26.7.1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (art. 12 ust. 1–6). Nie są objęte zakresem przedmiotowym analizowanego podatku również przychody wymienione w art. 13 pkt 2–9 PDOFizU, jeżeli podmioty uzyskujące te przychody związane są ze zlecającym ich wykonanie prawnymi więzami tworzącymi stosunek prawny pomiędzy zlecającym wykonywanie czynności i wykonującym zlecone czynności, co do warunków wykonywania tych czynności, wynagrodzenia i odpowiedzialności zlecającego wykonanie tych czynności wobec osób trzecich. Zasady te dotyczą również usług twórców i artystów wykonawców wynagradzanych w formie honorariów za przekazanie lub udzielenie licencji do praw autorskich lub praw artystycznego wykonania albo ich wykonanie.

Wymienione zwolnienia unormowane są w przepisach działu III „Podatnicy płatnicy i przedstawiciele podatkowi" i to przy okazji normatywnego określenia działalności gospodarczej (przedstawionych czynności nie uznaje się za samodzielną działalność gospodarczą, o której mowa w art. 15 ust. 1 VATU, określającym podatnika podatku od towarów i usług), co by mogło sugerować, iż związane są one ze stroną podmiotową opodatkowania. W rzeczywistości jednak, jak już pisano, podatnik w konstrukcji prawnej podatku od wartości dodanej (podatku od towarów i usług) jest jedynie punktem odniesienia w stosunku do przedmiotu opodatkowania, co daje podstawy do uznania przedstawionych przepisów art. 15 VATU za kształtujące także zakres przedmiotowy analizowanego podatku. Zakres ten determinowany jest bowiem normatywnym pojęciem działalności gospodarczej wykonywanej samodzielnie, o której mowa w art. 15 ust. 1–3 VATU.

848 Podatkowi od towarów i usług nie podlega dostawa produktów rolnych pochodzących z własnej produkcji rolniczej, dokonywana przez rolnika ryczałtowego, oraz świadczenie usług rolniczych przez rolnika ryczałtowego. Rolnikiem ryczałtowym jest – zgodnie z art. 2 pkt 19 VATU – rolnik dokonujący dostawy produktów rolnych pochodzących z własnej działalności lub świadczący usługi rolnicze, który nie ma obowiązku prowadze-

nia ksiąg rachunkowych. Rolnik ryczałtowy może jednak – przy spełnieniu warunków określonych w art. 43 ust. 1 pkt 3 VATU – zrezygnować ze zwolnienia podatkowego.

Nie podlega opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług **dostawa towarów wykorzystywanych** wyłącznie na cele działalności zwolnionej od podatku, pod warunkiem jednak, iż w stosunku do tych towarów nie przysługiwało dokonującemu ich dostawy prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego (art. 43 ust. 1 pkt 2 VATU). **849**

Zwolnienie w analizowanym podatku obejmuje również niektóre czynności związane z obiektami budowlanymi i gruntami. Wynikają one z przyjęcia w analizowanej ustawie, iż towarem jest także **grunt**. Odpłatna dostawa gruntu, co do zasady, podlega więc podatkowi od towarów i usług, pod warunkiem jednak iż jest ona realizowana w ramach działalności gospodarczej w rozumieniu art. 15 VATU. W niektórych jednak przypadkach dostawa gruntu objęta jest zwolnieniem podatkowym. W szczególności opodatkowaniu nie podlega dostawa terenów niezabudowanych innych niż tereny budowlane. Dotyczy to także **dostawy budynków, budowli lub ich części**. Zwolnieniem objęta jest również dostawa wymienionych obiektów budowlanych, w stosunku do których dostawcy **nie przysługiwało** prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego. **850**

We wspomnianym rozdziale 3 działu VIII unormowanych jest (art. 45–82 VATU) wiele szczegółowych zwolnień z tytułu **importu towarów**. Przykładowo wymienić można zwolnienie od podatku importu: rzeczy osobistego użytku osoby fizycznej przenoszącej miejsce zamieszkania z terytorium państwa trzeciego na terytorium Polski (art. 47 VATU), rzeczy pochodzących ze spadku (art. 49 VATU), leków, odzieży, artykułów medycznych jednostek powołanych do działalności charytatywnej lub realizacji pomocy humanitarnej (art. 61 VATU), czy wreszcie zwolnienie od podatku importu towarów przeznaczonych do użytku urzędowego obcych przedstawicielstw dyplomatycznych (art. 80 VATU). **851**

Generalnie można przyjąć, iż w przepisach rozdziału 3 wymienione są enumeratywnie przypadki zwolnień z podatku od towarów i usług importu towarów, z reguły przy spełnieniu warunków ściśle w nich określonych. Zwolnienia te stanowią wyjątek od reguły opodatkowania tym podatkiem importu towarów, co oznacza, iż nie można ich rozszerzać poza zakres określony w analizowanych przepisach, jak również nie można zmieniać drobiazgowo w nich unormowanych warunków tych zwolnień. Dotyczy to także zwolnień innych niż określone w art. 43–81 VATU, które są ustanawiane przez ministra do spraw finansów publicznych na podstawie upoważnienia ustawowego zawartego w art. 82 ust. 3 VATU.

IV. Podstawa opodatkowania

852 **Podstawa opodatkowania** w podatku od towarów i usług jest ściśle związana z jego przedmiotem. Inaczej jednak niż w przypadku obu podatków dochodowych konstrukcja prawna podstawy opodatkowania stanowi nie tyle powtórzenie przedmiotu, co jego dalsze rozwinięcie. Rezultatem czynności podlegających opodatkowaniu, określonych w art. 5 VATU, jest bowiem **obrót**, ujmowany przez prawodawcę jako **zapłata**. Takie określenie podstawy opodatkowania nawiązuje do jej unormowania w art. 73 dyrektywy 2006/112. W szczególności, zgodnie z treścią art. 29a VATU, podstawą opodatkowania, z zastrzeżeniem przypadków określonych w tym przepisie, **jest wszystko co stanowi zapłatę, którą dokonujący dostawy towarów lub usługodawca otrzymał lub ma otrzymać** z tytułu sprzedaży od nabywcy, usługobiorcy lub osoby trzeciej. W przypadku nieodpłatnego przekazania towarów (art. 7 ust. 2 VATU) podstawę opodatkowania stanowi cena nabycia towarów, a gdy jej nie ma koszt wytworzenia. Z istoty podatku, w szczególności zaś z relacji prawnych pomiędzy podstawą opodatkowania a wysokością podatku wynika, że chodzi tu o zapłatę stanowiącą **należność netto**, gdyż inaczej podstawa opodatkowania byłaby utożsamiana z podatkiem. Stanowisko to potwierdza treść art. 29a ust. 6 pkt 1 VATU, według której, podstawa opodatkowania **nie obejmuje kwoty podatku**.

853 Podstawowe różnice pomiędzy wielofazowym podatkiem obrotowym brutto i netto związane są z normatywnym określeniem obrotu, a więc ze sprecyzowaniem podstawy opodatkowania. W przypadku wielofazowego podatku obrotowego brutto obrót podlegający opodatkowaniu stanowi cenę sprzedaży **wraz** z zawartym w niej podatkiem (zapłaconym w poprzednich fazach obrotu), podczas gdy obrotem w podatku od wartości dodanej jest **cena bez podatku (cena netto)**. Nabywca towaru płaci zatem cenę, w której jest wyodrębniona cena netto, oraz **obok niej, a nie w niej** – jak w przypadku opodatkowania obrotów brutto – podatek obrotowy. Zasada ta znajduje wyraźne zastosowanie w normatywnym określeniu podstawy opodatkowania zawartym w art. 29a ust. 1 i 2 pkt 6 VATU. Obejmuje ona **całość** świadczenia należnego od nabywcy lub osoby trzeciej. Europejski Trybunał Sprawiedliwości przyjął, iż w przypadku dostawy towarów podstawę opodatkowania stanowią **wszelkie kwoty otrzymane bezpośrednio** w związku z dostawą (wyr. ETS z 23.11.1988 r. w sprawie 230/87, *Naturally Yours Cosmetics Limited v. Commissioners of Customs and Excise*, Zb. Orz. 1988, s. 06365).

Obrót (zapłatę) **zwiększa** się, zgodnie z art. 29a ust. 1 VATU, o otrzymane dotacje, subwencje i inne dopłaty o podobnym charakterze mające

bezpośredni wpływ na cenę (kwotę należną). Podstawę opodatkowania **zmniejsza się** natomiast o kwoty udzielonych po dokonaniu sprzedaży opustów i obniżek cen, wartości zwróconych towarów i opakowań, zwróconych kwot zapłaty otrzymanych przed dokonaniem sprzedaży, jeżeli do niej nie doszło (art. 29a ust. 10).

Do podstawy opodatkowania zalicza się podatki (oczywiście poza VAT), cła, opłaty i inne należności, o podobnym charakterze, a także koszty dodatkowe. Są nimi w szczególności prowizje, koszty opakowań, transportu i ubezpieczenia pobierane przez dokonującego dostawy lub usługodawcę.

Kwota sprzedaży brutto (liczona łącznie z podatkiem) pomniejszona o kwotę należnego od tej sprzedaży podatku daje **wartość sprzedaży netto (bez podatku)**, która stanowi właśnie podstawę opodatkowania. Z ekonomicznego punktu widzenia wyznaczają ją **koszty** ponoszone przez podatnika oraz jego **zysk**. W konstrukcji prawnej podstawy opodatkowania znajduje zatem wyraz podstawowa cecha wielofazowego podatku obrotowego netto, jaką jest **obciążenie wartości dodanej**. W sytuacji gdy przedmiotem opodatkowania są czynności określone w art. 7 ust. 2 VATU (np. darowizny, inne przekazanie towarów bez wynagrodzenia, przekazanie lub zużycie towarów na cele osobiste podatnika lub jego pracowników), kiedy to podatnik nie otrzymuje należności za dostawę towarów, podstawą opodatkowania jest cena nabycia towarów (bez podatku) lub towarów podobnych, a gdy cena nabycia nie istnieje, koszt wytworzenia określony w momencie dostawy tych towarów (art. 29a ust. 2 VATU). Przy opodatkowaniu nieodpłatnego świadczenia usług, o którym mowa w art. 8 ust. 2 VATU, podstawą opodatkowania jest koszt świadczenia tych usług poniesiony przez podatnika. W przypadku **wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów do ustalenia podstawy opodatkowania** stosuje się odpowiednio przedstawione już przepisy ogólne zawarte w art. 29a.

Charakter przedmiotu opodatkowania – czynności podlegających opo- **854**
datkowaniu – rzutuje także na **podstawę opodatkowania** w przypadku **importu** towarów i usług. Podstawą opodatkowania w imporcie jest bowiem **wartość celna towaru**, zwiększona jednak o należne cło oraz o ewentualny podatek akcyzowy (art. 30b VATU). W przypadku towarów objętych procedurą uszlachetniania biernego, podstawą opodatkowania jest różnica między wartością celną produktów kompensacyjnych lub zamiennych dopuszczonych do obrotu a wartością towarów wywiezionych czasowo, powiększona o należne cło. Taka konstrukcja podstawy opodatkowania wiąże się ściśle z unijnym pojęciem procedury uszlachetniana biernego (art. 145–160 rozporządzenia Rady EWG z 12.10.1992 r. ustanawiającego Wspólnotowy Kodeks Celny – Dz.Urz. UE L 302 z 19.10.1992 r. ze zm.;

Dz.Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 2, t. 4, s. 307). Polega ona na tym, że towary unijne są wywożone czasowo za granicę w celu ich uszlachetniania, a następnie wracają na jej terytorium w postaci produktów kompensacyjnych, które zostają dopuszczone do obrotu.

855 W przypadku gdy podstawa opodatkowania określana jest w walucie obcej, zgodnie z art. 31a VATU, przeliczenia na złote dokonuje się według kursu średniego danej waluty ogłoszonego przez NBP na ostatni dzień roboczy poprzedzający powstanie obowiązku podatkowego. Podatnik może jednak wybrać przeliczenie według kursu wymiany opublikowanego przez Europejski Bank Centralny.

Przepisy art. 32 VATU określają przypadki, w których wysokość obrotu (podstawy opodatkowania) określana jest przez organ podatkowy na podstawie **wartości rynkowej**. W najszerszym ujęciu chodzi o sytuacje, ściśle określone przez prawo, mające wpływ na wysokość ceny (jej zwiększenie lub zmniejszenie). Będą to sytuacje, gdy powiązania między kupującym a sprzedającym wykorzystywane są do ograniczania ciężarów podatkowych – unikania opodatkowania. Zgodnie z przepisami art. 32 VATU, określenie obrotu przez organ podatkowy następuje w szczególności, gdy pomiędzy nabywcą a dostawcą lub osobami pełniącymi u tych podmiotów (kontrahentów) określone funkcje (zarządzające, nadzorcze, kontrolne) zachodzą powiązania rodzinne (lub wynikające z przysposobienia), kapitałowe, majątkowe lub ze stosunku pracy. Samo stwierdzenie istnienia pomiędzy kupującym i sprzedającym związków wskazanych przez prawo nie daje jednak jeszcze organom podatkowym podstawy do zastosowania dyspozycji przepisu art. 32 VATU, jeżeli organ nie wykaże, że strony stosunków cywilnoprawnych kształtują je w ten sposób, aby omijać prawo podatkowe. Możliwości stosowania przepisów art. 32 VATU są również jednoznacznie wykluczone przez samego prawodawcę (art. 32 ust. 5 VATU). Dotyczy to transakcji zawieranych pomiędzy podmiotami powiązanymi, co do których organ podatkowy wydał decyzję o uznaniu prawidłowości wyboru i stosowania metody ustalenia ceny transakcyjnej pomiędzy podmiotami powiązanymi.

V. Stawki podatkowe

856 W podatkach obrotowych, w tym także w podatku od wartości dodanej, występują **proporcjonalne** stawki podatkowe. Charakteryzują się one tym, że zmiany wielkości podstawy opodatkowania nie wpływają na wysokość stawki podatkowej, która jest zatem **stawką** stałą. Wpływ na wysokość stawki może mieć natomiast przedmiot podatku.

Nb. 855–856

857 Stawka podatkowa, jako element składowy podatkowoprawnego stanu faktycznego wyraża, jak wiadomo, stosunek pomiędzy wysokością podatku (obciążenia podatkowego, kwoty podatku) a wielkością podstawy opodatkowania. Ma ona przede wszystkim charakter techniczno-prawny, będąc swego rodzaju współczynnikiem określającym wysokość podatku. Występują niekiedy jej związki z podstawą opodatkowania, chociaż w większości podatków te dwa elementy składowe konstrukcji prawnej są względem siebie stosunkowo niezależne. To ostatnie nie dotyczy jednak ogólnego podatku obrotowego. W konstrukcji tego podatku stawka podatkowa wyraża bowiem zarówno stosunek pomiędzy wysokością podatku a wielkością podstawy opodatkowania, jak też **wpływa na samą podstawę**.

Należny podatek jest nie tylko kształtowany przez stawkę podatkową jako swego rodzaju współczynnik określający jego wysokość (jak w każdym innym podatku), lecz także może kształtować samą podstawę opodatkowania. Podstawą opodatkowania w przypadku wielofazowego podatku obrotowego brutto jest kwota należna z tytułu sprzedaży (świadczenia usługi) wraz z podatkiem uiszczonym w poprzednich fazach obrotu, podczas gdy w konstrukcji podatku od wartości dodanej podstawa opodatkowania kształtowana jest przez kwotę należną z tytułu sprzedaży (świadczenia usług) pomniejszoną o podatek. Stawka podatkowa inaczej więc wpływa na podstawę opodatkowania w obu rodzajach wielofazowego podatku obrotowego.

858 W podatku od obrotu brutto kwota podatku, stanowiąc integralną część ceny, ustalana jest tak zwanym **rachunkiem w stu, opartym na następującym wzorze**:

$$\text{podatek} = \frac{\text{stawka podatkowa}}{100\% + \text{stawka podatkowa}} \times \text{cena sprzedaży}$$

W przypadku podatku od wartości dodanej, gdzie podstawą opodatkowania jest cena sprzedaży bez podatku (cena netto), kwota podatku obliczana jest w oparciu o tzw. **rachunek od sta, zgodnie z wzorem**:

$$\text{podatek} = \text{cena netto} \times \text{stawka podatkowa}$$

859 Zależności pomiędzy stawką podatkową a podstawą opodatkowania widoczne są w obu rodzajach podatku obrotowego, przy czym w przypadku opodatkowania obrotów brutto wpływ ten jest bardziej wyraźny. Każda faza obrotu zwiększa bowiem podstawę opodatkowania, m.in. poprzez stosowanie stawki do określonej podstawy opodatkowania. Stawka kształtuje zatem

w istotnym stopniu podstawę opodatkowania, zważywszy, że wielofazowy podatek obrotowy powoduje zjawisko „lawiny" („kaskady") podatkowej, kiedy to wysokość podatku z poprzednich faz obrotu – determinowana przez stawkę – wpływa na wysokość podstawy opodatkowania. Obrazuje to jasno przedstawiony sposób ustalania podatku tak zwanym rachunkiem w stu. Ta metoda kształtowania podstawy opodatkowania występuje także w ograniczonym zakresie w konstrukcji podatku od towarów i usług, w pewnych szczególnych przypadkach ściśle określonych przez prawo.

860 Związki między stawką podatkową a podstawą opodatkowania są bez wątpienia mniej intensywne przy stosowaniu metody obliczania podatku „rachunkiem od sta", właściwej dla podatku od wartości dodanej, w szczególności zaś obowiązującego w Polsce. Powiązania tych elementów konstrukcyjnych są jednak również w tym przypadku wyraźniejsze niż w innych konstrukcjach podatkowych, skoro podstawę opodatkowania stanowi tu kwota należna z tytułu sprzedaży towarów pomniejszona o kwotę podatku, determinowaną w poważnym stopniu przez stawkę podatkową.

861 W podatku od wartości dodanej powinna obowiązywać – oprócz stawki 0% właściwej dla eksportu i wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów – tylko jedna stawka podatkowa. Stwarza to bowiem optymalne warunki do zachowania neutralności ogólnego podatku obrotowego, zwłaszcza gdy chodzi o jego wpływ na produkcję oraz kształtowanie się popytu. Poza tym, jednolita stawka podatkowa upraszcza w istotnej mierze skomplikowaną technikę obliczania należności podatkowych oraz ich pobór. Także proces wykładni i stosowania przepisów prawnych normujących ten podatek jest znacznie łatwiejszy, gdy obowiązuje tylko jedna stawka podatkowa, zważywszy wątpliwości interpretacyjne, jakie powstają, także w przypadku obwiązującego w Polsce podatku od towarów i usług, co do tego, jaką stawkę podatkową należy w danym przypadku zastosować. Trzeba przy tym zwrócić uwagę, że w innych konstrukcjach podatkowych przepisy prawne regulujące stawki lub taryfy podatkowe nie budzą na ogół większych kontrowersji interpretacyjnych. Zróżnicowanie przedmiotowe stawek podatkowych w podatku od wartości dodanej prowadzi natomiast niejednokrotnie do wątpliwości interpretacyjnych co do tego, czy dany stan faktyczny powinien być objęty opodatkowaniem według wyższej czy też niższej stawki podatkowej. Jest to jednak w pewnym stopniu zrozumiałe, biorąc pod uwagę istotę ogólnego podatku obrotowego, wyrażającą się w jego przedmiotowym charakterze.

Stawki podatkowe są jednym z najbardziej kontrowersyjnych zagadnień funkcjonowania podatku od wartości dodanej w ramach Unii Europejskiej. Pomimo licznych prób ich ujednolicenia (np. propozycja przy-

jęcia dwóch stawek – stawki podstawowej w granicach od 14% do 20%, oraz stawki obniżonej w wysokości od 4% do 9%) nie udało się jak dotąd zniwelować w sposób znaczący różnic występujących w poszczególnych państwach członkowskich, tak gdy chodzi o wysokość stawek podatkowych (np. wysokie stawki w Danii, Szwecji i Finlandii, a także w Polsce), jak również ich liczbę (w większości państw funkcjonują więcej niż dwie stawki podatkowe).

Ustawa o podatku od towarów i usług przewiduje **cztery zasadnicze** **862**
stawki podatkowe – stawkę podstawową w wysokości 22%, stawkę 0% dla eksportu towarów oraz dla wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów (na zasadzie wyjątku stawka ta stosowana jest także w przypadkach *expressis verbis* wymienionych w przepisach art. 83 VATU) oraz stawkę obniżoną (preferencyjną) w wysokości 5% i 7% (art. 41 VATU). W wyjątkowych przypadkach – świadczenia usług w zakresie handlu i gastronomii – prawodawca dopuszcza możliwość obliczania podatku jako iloczynu wartości sprzedaży i stawki. W tym przypadku stawki podatkowe 22%, 7% i 5% ustalane na zasadzie „rachunku w stu" dają odpowiednio stawki podatkowe w wysokości 18,03%, 6,54% oraz 4,76% (art. 85 VATU).

Zgodnie z przepisami przejściowymi zawartymi w art. 146a analizowanej ustawy, w okresie od 1.1.2011 r. do 31.12.2018 r. podwyższa się wymienione stawki z 22% do 23% oraz z 7% do 8%, zaś w przypadku usług w zakresie handlu i gastronomii podwyższone stawki stanowią odpowiednio 18,70% oraz 7,41%. Stawka zryczałtowanego zwrotu podatku dla rolników, o której mowa w art. 115 ust. 2, wynosi we wskazanym okresie 7%, a stawka dla podatników świadczących usługi taksówek osobowych – 4%.

Dopuszczenie wyjątku od generalnej reguły kształtowania stawek podatkowych, na której oparta jest konstrukcja podatku od towarów i usług, uzasadnione jest w przypadku handlu i gastronomii wyłącznie względami praktycznymi. Ustalenie podatku od towarów i usług w sytuacji znacznej ilości towarów o stosunkowo małej wartości jednostkowej w gastronomii i drobnym handlu byłoby bowiem bardzo kosztowne w stosunku do wartości obrotu podlegającego opodatkowaniu, gdyby prawodawca stosował również wtedy konsekwentnie zasadę ustalania podstawy opodatkowania według reguły wyrażonej w art. 29 VATU oraz stawkę podatkową określoną w art. 41 VATU.

S**tawka 22%** jako stawka podstawowa obejmuje zdecydowaną więk- **863**
szość towarów i usług. Prawodawca przyjął stosowanie tej stawki jako **zasadę**.

Stawkę 7% stosuje się do dostawy, budowy, remontu, modernizacji, termomodernizacji lub przebudowy obiektów budowlanych lub ich czę-

ści zaliczanych do budownictwa objętego społecznym programem mieszkaniowym (art. 41 ust. 12–12c VATU). Ponadto, dotyczy ona towarów i usług wymienionych w załączniku Nr 3 do ustawy o podatku od towarów i usług. W szczególności są to towary związane z gospodarką rolną i leśną, z ochroną zdrowia, towary spożywcze oraz niektóre inne towary (np. książki, gazety, czasopisma, nawozy azotowe, mineralne lub chemiczne, instrumenty muzyczne, produkty uzdrowisk), a także wyroby sztuki ludowej oraz usługi związane z rolnictwem, rybołówstwem lub rybactwem, usługi hoteli, usługi twórców i artystów. Można ogólnie przyjąć, że czynności objęte 7% stawką preferencyjną dotyczą towarów o stosunkowo małej elastyczności popytu, mających podstawowe znaczenie dla kosztów utrzymania ludności, co powoduje, że ich opodatkowanie jest najmocniej odczuwane przez ludność o niskich dochodach. Podobnie jest w przypadku usług opodatkowanych stawką 7%, które związane są z gospodarką żywnościową, rolną i leśną, turystyką i wypoczynkiem, ochroną zdrowia oraz kolejowymi przewozami pasażerskimi.

Stawka 3% stosowana jest – zgodnie z art. 114 – w przypadku, gdy podatnik świadczący usługi taksówek osobowych wybierze opodatkowanie tych usług w formie ryczałtu. Ponadto, stawkę tę stosowało się w okresie przejściowym (ustalonym w wyniku negocjacji przedakcesyjnych) w stosunku do towarów i usług wymienionych w załączniku Nr 6 do ustawy o podatku od towarów i usług (chodzi o produkty spożywcze oraz towary i usługi związane z produkcją rolną).

864 Najbardziej preferencyjna stawka podatkowa, jaką jest stawka 0%, dotyczy nie tylko eksportu towarów i usług oraz wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów – co wynika z jej istoty i roli w konstrukcji prawnej podatku od wartości dodanej – lecz także nielicznych towarów i usług sprzedawanych czy świadczonych w kraju. Należy przy tym zwrócić uwagę, że opodatkowanie według stawki 7%, 3% i 0% przewidziane było często na okres przejściowy liczony od dnia przystąpienia Polski do Unii Europejskiej, a ustalony w wyniku negocjacji przedakcesyjnych (art. 146 VATU).

Ponadto, minister właściwy do spraw finansów, zgodnie z art. 41 ust. 16 VATU, został upoważniony do obniżenia stawek podatku od towarów i usług do wysokości 0%, 5% lub 7% dla dostaw niektórych towarów, świadczenia niektórych usług i określenia warunków stosowania obniżonych stawek. Wydając rozporządzenie w tej sprawie, należy się kierować specyfiką obrotu niektórymi towarami i świadczenia niektórych usług, przebiegiem realizacji budżetu oraz przepisami Unii Europejskiej. Tak znaczne uprawnienia organów administracji do kształtowania prawa podatkowego mogą być usprawiedliwione potrzebą elastyczności polityki

podatkowej w dziedzinie pośredniego opodatkowania konsumpcji ludności w początkowym okresie funkcjonowania Polski w Unii Europejskiej. Świadczy to równocześnie o znacznej roli stawek podatkowych w konstrukcji podatku od wartości dodanej, nieporównywalnej z ich rolą w innych rodzajach podatków.

865 Szczególne znaczenie stawek podatkowych w konstrukcji ogólnego podatku obrotowego należy widzieć przede wszystkim w tym, że jest to **podatek rzeczowy**. Podmiot ponoszący ciężar opodatkowania jest tu **anonimowy**, stąd też zachodzi konieczność stosowania określonych instrumentów polityki podatkowej bezpośrednio w stosunku do pewnych rodzajów towarów i usług, a dopiero poprzez ich konsumpcję – do określonych grup ludności. Jednym z podstawowych instrumentów tej polityki są **stawki podatkowe**.

VI. Obowiązek i zobowiązanie podatkowe

866 Obowiązek podatkowy w podatku od towarów i usług obejmuje podmioty określone w art. 15 VATU, wykonujące czynności, o których mowa w art. 5 VATU. Jest to regulacja typowa, gdyż prawodawca, ustalając podatkowoprawny stan faktyczny, określa pewne kategorie podmiotów – osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej i osoby fizyczne – oraz abstrakcyjne stany faktyczne (przewidziane w art. 5 VATU), których związanie z tymi podmiotami rodzi po ich stronie obowiązek podatkowy, czyli obowiązek świadczenia pieniężnego na rzecz podmiotów publicznych, któremu nie odpowiada wzajemne świadczenie ze strony tych podmiotów.

867 Podmioty, na które ustawa nakłada obowiązek podatkowy, obarczone są także obowiązkami dotyczącymi **ustalania należności podatkowych oraz ich poboru**. W szczególności w art. 96 VATU ustawa nakłada na podatników obowiązek dokonania **zgłoszenia rejestracyjnego**, zaś w art. 99 VATU obowiązek **składania deklaracji podatkowej**. Problematyka ta dotyczy obliczania i poboru podatków od towarów i usług i wobec tego przedstawiona zostanie w dalszych rozważaniach, łącznie z innymi zagadnieniami z tej dziedziny. W tym miejscu można jednak wskazać na pewne szersze zjawisko – **powiązania materialnoprawnego obowiązku podatkowego z obowiązkami proceduralnymi** obciążającymi podatników jako pochodnymi nałożonego na nich przez ustawę obowiązku świadczenia podatkowego.

868 Przekształcenie obowiązku podatkowego w zobowiązanie podatkowe, ze swej natury należących do prawa materialnego, wymaga podjęcia wielu czynności o charakterze proceduralnym, nie tylko ze strony organów po-

datkowych, lecz także podatników, na których coraz częściej, zwłaszcza w ostatnich latach, przepisy prawne nakładają liczne obowiązki proceduralne. Dotyczy to szczególnie czterech najważniejszych podatków polskiego systemu podatkowego – obu podatków dochodowych, podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowego. Te obowiązki proceduralne, jak to ma miejsce w rozpatrywanym podatku, są niejednokrotnie pochodną materialnoprawnego obowiązku podatkowego. W celu przekształcenia go w zobowiązanie podatkowe podatnik powinien bowiem dokonać zgłoszenia prowadzonej działalności, prowadzić jej ewidencję, a nawet samodzielnie obliczać należności podatkowe i odprowadzać je na rzecz państwa. W momencie zatem powstania obowiązku podatkowego tworzy się wiele powiązań pomiędzy podatnikami a organami podatkowymi.

869 Obowiązek podatkowy w ustawie o podatku od towarów i usług ma dość specyficzny charakter, zważywszy, że podmioty określone w jej art. 15 (podatnicy) powinny złożyć naczelnikowi urzędu skarbowego zgłoszenie rejestracyjne **przed wykonaniem** pierwszych czynności podlegających opodatkowaniu (określonych w art. 5 VATU). Organ podatkowy rejestruje podatnika i potwierdza jego zarejestrowanie jako podatnika VAT czynnego (niekiedy podatnika VAT zwolnionego). Można więc przyjąć, że jeszcze przed momentem powstania samego obowiązku podatkowego – kiedy to zostają spełnione podmiotowe i przedmiotowe znamiona podatkowoprawnego stanu faktycznego – podatnicy już są obciążeni pewnymi obowiązkami proceduralnymi. Tego rodzaju rozwiązanie uzasadnione jest szczególną procedurą podatkową stosowaną przy obliczaniu i poborze należności podatkowych w podatku od towarów i usług. Podejmując pierwsze czynności rodzące obowiązek podatkowy, dany podmiot powinien już dysponować odpowiednim **numerem identyfikacyjnym**, umieszczanym w dokumentach rozliczeniowych (fakturach).

870 Specyfika podatku od towarów i usług, a może nawet szerzej – ogólnego podatku obrotowego – przesądza także o regulacji prawnej **momentu** powstania obowiązku podatkowego (art. 19a VATU). Obowiązek podatkowy powstaje z reguły wtedy, gdy określony przez prawo podmiot zostaje związany ze stanem faktycznym podlegającym opodatkowaniu. Można by więc przyjąć, że rozpoczęcie przez podatnika określonego w art. 15 VATU działalności, na którą składają się czynności wymienione w art. 5 VATU, rodzi obowiązek podatkowy. Tymczasem przepis art. 19a ust. 1 VATU przyjmuje zasadę, że obowiązek podatkowy powstaje dopiero z chwilą **dokonania dostawy towarów lub wykonania usługi**. W przypadku ogólnego podatku obrotowego jako podatku o tzw. zamkniętym stanie faktycznym, można więc mówić o obowiązku podatkowym **w podwójnym znaczeniu**.

Obowiązek podatkowy – określany przez ustawy regulujące poszcze- **871**
gólne podatki – powstaje wówczas, gdy danemu podmiotowi można przypisać sytuację faktyczną lub prawną, z którą prawo wiąże powstanie obowiązku nieekwiwalentnego świadczenia na rzecz państwa. Wielokrotnie prawodawca nie określa wprost momentu powstania obowiązku podatkowego – jak to ma miejsce w obu podatkach dochodowych – ale wynika on z samej konstrukcji danego podatku, z całokształtu przepisów normujących ten podatek (zwłaszcza zaś jego podmiot, przedmiot i podstawę opodatkowania). Normatywne ustalenie wprost momentu powstania obowiązku podatkowego konieczne jest jednak wtedy – jak to ma miejsce w podatku od towarów i usług – gdy określona czynność prawna uznawana jest dla celów podatkowych za czynność samoistną – **tworzy zamknięty stan faktyczny** podlegający opodatkowaniu. Tego rodzaju czynności występują w podatkach typu obrotowego, gdzie każdy akt obrotu powoduje powstanie obowiązku i zobowiązania podatkowego. W takich przypadkach prawodawca ustala **sam moment** powstania obowiązku podatkowego. Nie oznacza to jednak, że nie można do aktów prawnych, w których znajdują się takie regulacje, odnosić również generalnych reguł dotyczących powstawania obowiązku podatkowego w ogóle.

Obowiązek podatkowy jako poprzednik zobowiązania podatkowego **872**
(warunkiem powstania zobowiązania podatkowego jest uprzednie ustalenie istnienia obowiązku podatkowego) w podatkach o otwartym stanie faktycznym (np. podatek dochodowy) nie musi być co do momentu powstania określony w ustawie, gdyż wystarczający jest tu sam początek tego stanu, jako moment powstania obowiązku podatkowego dotyczącego zobowiązania podatkowego danego okresu. Natomiast w sytuacji, gdy przewidziane przez prawo czynności stanowią zamknięty stan faktyczny, każda czynność podlegająca opodatkowaniu związana z danym podmiotem – jak to ma miejsce w podatku od towarów i usług – rodzi zobowiązanie podatkowe, które musi być oczywiście poprzedzone stwierdzeniem momentu, w którym powstał obowiązek podatkowy. Dlatego też ustawodawca w art. 19a ust. 1 VATU przyjmuje ogólną zasadę powstania obowiązku podatkowego jako poprzednika zobowiązania podatkowego oraz pewne jej modyfikacje w dalszych przepisach tego artykułu.

Generalna zasada sformułowana w art. 19a ust. 1 VATU, zgodnie **873**
z którą obowiązek podatkowy powstaje z chwilą dokonania dostawy towaru lub wykonania usługi, podlega modyfikacji określonej w dalszych przepisach art. 19a (ust. 5 i 7–11) oraz w innych przepisach analizowanej ustawy (art. 14 ust. 6, art. 20 – wewnątrzwspólnotowa dostawa i wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów – i art. 21 ust. 1 – obowiązek podat-

kowy u małych podatników). Związana jest ona z charakterem czynności podlegających opodatkowaniu, lub też ze sposobem przekazania rzeczy lub wykonania usługi. W szczególności obowiązek podatkowy powstaje z chwilą otrzymania całości lub części zapłaty albo wystawienia faktury (w przypadkach określonych przez art. 19a ust. 5 VATU) lub też, gdy przed dokonaniem dostawy towaru lub wykonaniem usługi otrzymano zapłatę, co powoduje, że obowiązek podatkowy powstaje z chwilą otrzymania zapłaty (art. 19a ust. 8 VATU).

Obowiązek podatkowy w imporcie towarów zdeterminowany jest istotą tej działalności. Powstaje on z chwilą powstania **długu celnego**, tj. powstania obowiązku zapłaty należności celnych przywozowych. Natomiast w przypadku objęcia towaru procedurą celną, uszlachetniania czynnego w systemie zawieszeń, odprawy czasowej z częściowym zwolnieniem od należności celnych przywozowych, tranzytu, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą objęcia towarów tą procedurą.

W przypadku gdy przed wydaniem towaru lub wykonaniem usługi otrzymano część należności (np. przedpłatę, zaliczkę, zadatek, ratę), obowiązek podatkowy powstaje z chwilą **jej otrzymania w tej części**. Wówczas zaś, gdy dostawa towarów dokonywana jest za pośrednictwem automatów, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą **wyjęcia pieniędzy lub żetonów** z automatów, nie później jednak niż w ostatnim dniu miesiąca, natomiast przy świadczeniu usług telekomunikacyjnych obowiązek podatkowy powstaje z chwilą sprzedaży żetonów, kart telefonicznych lub innych jednostek uprawniających do korzystania z usług telekomunikacyjnych.

W sposób odmienny unormowany jest moment powstania obowiązku podatkowego w przepisach art. 19a ust. 5 pkt 4 VATU dotyczący w szczególności dostaw energii elektrycznej, cieplnej oraz gazu przewodowego, a także świadczenia usług telekomunikacyjnych i radiokomunikacyjnych, najmu, dzierżawy, leasingu, obsługi prawnej i biurowej. Powstaje on z chwilą **wystawienia faktury**, nie później jednak niż z **upływem terminu płatności**. Powstanie obowiązku podatkowego z tytułu świadczenia usług budowlanych lub budowlano-montażowych, dostawy książek drukowanych lub czynności polegających na ich drukowaniu, ma miejsce w **momencie wystawienia faktury**.

Odrębnie uregulowany jest obowiązek podatkowy w **wewnątrzwspólnotowej dostawie towarów i w wewnątrzwspólnotowym nabyciu towarów**. Zgodnie z przepisami art. 20 VATU, w **wewnątrzwspólnotowej dostawie towarów** obowiązek podatkowy **powstaje z chwilą wystawienia faktury przez podatnika**, nie później jednak niż 15. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonano dostawy towarów. W przypad-

ku dostawy towarów wykonywanej w sposób ciągły przez okres dłuższy niż miesiąc, uważa się ją za dokonywaną z upływem każdego miesiąca. **W wewnątrzwspólnotowym nabyciu towarów** obowiązek podatkowy powstaje z chwilą wystawienia faktury przez podatnika podatku od wartości dodanej, nie później jednak niż 15. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym dokonano dostawy towaru będącego przedmiotem wewnątrzwspólnotowego nabycia.

Szczególne zasady powstawania obowiązku podatkowego dotyczą **małych podatników**, o których mowa w art. 2 pkt 25 VATU. Mały podatnik, według art. 21 VATU, może wybrać metodę rozliczeń polegającą na tym, że obowiązek podatkowy powstaje **z dniem otrzymania całości lub części zapłaty**, nie później jednak niż 180. dnia, licząc od dnia wydania towaru lub wykonania usługi. Regulacja ta stanowi wyłom od zasady powstania obowiązku podatkowego w podatku od towarów i usług według zasady memoriałowej. Prawodawca przyjął tu możliwość zastosowania zasady **kasowej**, przy czym dotyczy to jednak tylko okresu 180 dni od wydania towaru lub wykonania usługi, gdyż po tym okresie powstaje obowiązek podatkowy niezależnie od tego, czy podatnik otrzymał zapłatę. Mały podatnik może zrezygnować z metody kasowej, nie wcześniej jednak niż po upływie 12 miesięcy, w trakcie których rozliczał się tą metodą.

874 Obowiązek podatkowy unormowany w przedstawionych przepisach ustawy należy rozpatrywać w płaszczyźnie **stosunku prawnego zobowiązania podatkowego**. Treścią stosunku zobowiązaniowego w prawie podatkowym jest świadczenie pieniężne na rzecz państwa. Podmiotami tego stosunku są, z jednej strony – podatnik jako dłużnik, z drugiej strony – organ podatkowy, jako wierzyciel.

Warunkiem powstania zobowiązania pieniężnego obciążającego podatnika jest jednak **uprzednie** istnienie obowiązku podatkowego. Kształtowanie treści konkretnego stosunku zobowiązaniowego – a ten powstaje przy każdym akcie obrotu prawnego – musi rozpocząć się od stwierdzenia, w jakim momencie powstał obowiązek podatkowy. Treść zobowiązania pieniężnego z tytułu podatku od wartości dodanej odbiega często dość wyraźnie od stosunków zobowiązaniowych z tytułu innych podatków. W innych podatkach do rzadkości bowiem należy sytuacja, gdy organ podatkowy obowiązany jest **do zwrotu podatku**; ma to z reguły miejsce, gdy zostanie stwierdzone (przez organ wyższego stopnia lub sąd) nieprawidłowe działanie organu administracji podatkowej. W przypadku natomiast podatku od wartości dodanej uregulowany w art. 87 VATU zwrot podatku – **pośredni** przez obniżenie podatku w następnym okresie rozliczeniowym lub **bezpośredni** na rachunek bankowy podatnika – mieści

się w ramach podstawowego mechanizmu funkcjonowania tego podatku i występuje bardzo często.

875 Wystąpienie zobowiązania podatkowego, kwoty zwrotu różnicy podatku lub też kwoty zwrotu podatku naliczonego wynika z **istnienia obowiązku podatkowego**. Obowiązek podatkowy w podatku od towarów i usług to zatem nie tylko poprzednik zobowiązania podatkowego, lecz także **zwrotu** różnicy podatku lub prawa **zaliczenia go** na następny okres rozliczeniowy. Zwrot ten można więc traktować w podobny sposób jak zobowiązanie z tym, że treść stosunku zobowiązaniowego jest tu zgoła odmienna. Wierzycielem staje się bowiem sam podatnik, zaś dłużnikiem Skarb Państwa. Dlatego też, inaczej niż w innych podatkach, istnienie obowiązku podatkowego z reguły jest korzystne dla podatnika, zwłaszcza wtedy, gdy stosowana jest stawka 0%.

876 Wystąpienie zobowiązania podatkowego lub zwrotu podatku (zaliczenie go na okres następny) wynika z podstawowego założenia konstrukcyjnego podatku od towarów i usług, jakie stanowi wiązanie opodatkowania z odliczeniem podatku. Jego mechanizm oparty jest na istnieniu trzech wielkości podatku obrotowego – **podatku należnego** zawartego w fakturach stwierdzających sprzedaż (wykonanie usługi), **podatku naliczonego** wynikającego z faktur stwierdzających nabycie towarów lub usług oraz **podatku do zapłacenia** – kiedy to występuje zobowiązanie podatkowe. Zobowiązanie podatkowe ma miejsce wówczas, gdy w danym okresie rozliczeniowym (w zasadzie miesięcznym) **podatek należny jest wyższy od naliczonego**; w sytuacji, gdy podatek należny jest niższy od naliczonego, podatnik uzyskuje **prawo do zwrotu podatku** (albo zaliczenia go na następny okres rozliczeniowy), a więc staje się w stosunku zobowiązaniowym wierzycielem, zaś Skarb Państwa dłużnikiem. Mechanizm ten jest odmienny w przypadku stawki 0%, gdzie występuje tylko podatek naliczony (podatek należny wynosi 0%), a także przy imporcie, kiedy podatek zapłacony na granicy jest równocześnie podatkiem należnym.

Szczególny rodzaj związków prawnych pomiędzy obowiązkiem, a zobowiązaniem podatkowym jaki występuje w przypadku podatku od towarów i usług, wymaga stworzenia przez prawodawcę specjalnej procedury naliczania i poboru tego podatku, wynikającej z istoty podatku od towarów i usług jako podatku od wartości dodanej.

VII. Technika obliczania i poboru podatku

877 Podatek od towarów i usług, jak każdy podatek od wartości dodanej, funkcjonuje w oparciu o mechanizm „**opodatkowanie – odliczenie**”.

W mechanizmie tym tkwi istota ogólnego podatku obrotowego netto jako konstrukcji powstałej w wyniku poszukiwania sposobów wyeliminowania nieprawidłowości związanych z funkcjonowaniem ogólnego wielofazowego podatku obrotowego brutto. Realizacja idei leżącej u podstaw koncepcji podatku od wartości dodanej wymagała stworzenia specyficznej, skomplikowanej procedury podatkowej, różniącej się od stosowanej w innych rodzajach podatków. Punktem wyjścia dla tej procedury są przepisy materialnoprawne regulujące **prawo podatnika do obniżenia podatku** należnego o kwotę podatku naliczonego przy nabyciu przez niego towarów lub korzystaniu z usług. W ustawie o podatku od towarów i usług prawo to unormowane jest przepisie art. 86.

878 Podstawowe znaczenie z punktu widzenia istoty podatku od towarów i usług ma przepis art. 86 ust. 1 VATU. Według tego przepisu, **w zakresie, w jakim towary i usługi są wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych, podatnikowi przysługuje prawo do obniżania kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego**. Generalnie, w przepisach analizowanego artykułu przyjmuje się, iż **kwotę podatku naliczonego stanowi suma kwot podatku wynikających z faktur lub dokonania całości lub części zapłaty przed nabyciem towaru lub wykonaniem usług**. W przypadku importu towarów kwotą podatku naliczonego jest suma kwot podatku wynikająca z dokumentu celnego i deklaracji importowej albo też kwota podatku należnego z tytułu importu towarów, gdy towary zostały objęte na terytorium kraju, zgodnie z art. 33a analizowanej ustawy, procedurą uproszczoną w rozumieniu powoływanego już (zob. *Nb. 878*) Wspólnotowego Kodeksu Celnego. W przypadku importu usług kwotą podatku naliczonego jest kwota podatku należnego od tego importu. Podatkiem naliczonym jest także kwota podatku należnego od dostawy towarów, gdy podatnikiem jest **ich nabywca** oraz kwota podatku należnego **z tytułu wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów**. Kwotę podatku naliczonego stanowi wreszcie zryczałtowany zwrot podatku, o którym mowa w art. 116 ust. 6 VATU (a więc zwrot podatku występującego u nabywców produktów rolnych). Dalsze przepisy analizowanej ustawy zawarte w dziale IX „**Odliczenie i zwrot podatku. Odliczenie częściowe**" (art. 86–91), w dziale X „**Rejestracja. Deklaracje i informacje podsumowujące. Zapłata podatku**" (art. 96–104), w dziale XI „**Dokumentacja**" (art.106a–108) oraz w dziale XII „**Procedury szczególne**" (art. 113–138) stanowią konsekwencję tej zasady i z reguły normują tryb postępowania służącego do ustalenia podatku naliczonego oraz pobór podatku (tryb realizacji zobowiązania podatkowego), a także zwrot podatku. Zawierają one normy materialnoprawne, jak również w dość znacznym zakresie proceduralne.

W przypadku nabycia towarów i usług wykorzystywanych zarówno do celów gospodarczych, jak i do innych celów, gdy przypisanie tych towarów i usług do działalności gospodarczej podatnika nie jest możliwe, kwotę podatku naliczonego oblicza się zgodnie ze sposobem określania zakresu wykorzystywania nabywanych towarów i usług do celów działalności gospodarczej. Sposób ustalania proporcji powinien odpowiadać specyfice wykonywanej przez podatnika działalności i dokonywanych przez niego nabyć. Przepisy zawarte w przepisach art. 86 ust. 2a–2h regulują szczegółowe zasady „sposobu określania proporcji".

Podstawową rolę w funkcjonowaniu mechanizmu „opodatkowanie – odliczenie" odgrywają **dokumenty**, na podstawie których można stwierdzić nabycie towaru lub korzystanie z usługi, a także sprzedaż towaru i świadczenie usługi, jak i wreszcie dokonanie odprawy celnej. Szczególna rola dokumentów w procedurze obliczania i poboru podatku od towarów i usług kształtuje w znacznej mierze technikę postępowania podatkowego stosowaną w tym podatku.

879 Podatnicy podatku od towarów i usług **obowiązani są** przed dniem wykonania pierwszej czynności podlegającej opodatkowaniu (określonej w art. 5 VATU) złożyć naczelnikowi urzędu skarbowego **zgłoszenie rejestracyjne** (art. 96 ust. 1 VATU). Natomiast podatnicy zwolnieni z tego podatku ze względów podmiotowych lub przedmiotowych **mogą złożyć** zgłoszenie rejestracyjne. Naczelnik urzędu skarbowego rejestruje podatnika i potwierdza jego zarejestrowanie jako podatnika VAT czynnego lub podatnika VAT zwolnionego, gdy zgłoszenia dokonał podmiot zwolniony od podatku lub wykonujący wyłącznie czynności zwolnione od podatku. W przypadku gdy podatnik zamierza realizować wewnątrzwspólnotową dostawę lub wewnątrzwspólnotowe nabycie, przed dokonaniem pierwszych czynności z tym związanych obowiązany jest zawiadomić o tym naczelnika urzędu skarbowego, który rejestruje go jako **podatnika VAT UE**. Podatnicy ci, przy dokonywaniu wewnątrzwspólnotowego nabycia lub wewnątrzwspólnotowej dostawy lub przy nabywaniu usług, posługują się numerem identyfikacji podatkowej poprzedzonej kodem PL.

Podatnik zarejestrowany otrzymuje numer identyfikacji podatkowej (NIP), który zobowiązany jest umieszczać zarówno na fakturach, jak i w ofertach. Numer ten po wejściu w życie z dniem 1.1.1996 r. ustawy z 13.10.1995 r. o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników (tekst jedn. Dz.U. z 2017 r. poz. 869 ze zm.) staje się numerem identyfikacji NIP, o którym mowa w ustawie.

880 Na podatnikach ciąży nie tylko obowiązek dokonywania zgłoszeń rejestracyjnych, ale powinni oni także – zgodnie z art. 99 VATU – składać

w urzędzie skarbowym **deklaracje podatkowe**, w których obliczają zobowiązania podatkowe lub kwotę zwrotu różnicy podatku albo kwotę zwrotu podatku naliczonego. Zgodnie z art. 103 VATU, podatnicy obowiązani są do obliczania i wpłacania podatku za **okresy miesięczne** w terminie do 25. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym powstał obowiązek podatkowy. **Mogą** oni również składać – po uprzednim pisemnym zawiadomieniu naczelnika urzędu skarbowego – deklaracje podatkowe za **okresy kwartalne** w terminie do 25. dnia miesiąca następującego po każdym kolejnym kwartale. Natomiast mali podatnicy, którzy wybrali metodę kasową (tj. rozliczający się z podatku po otrzymaniu należności pieniężnych), mają **obowiązek –** według tych samych zasad – obliczania i wpłacania podatku za okresy kwartalne. Niezależnie od tego, zgodnie z art. 100 VATU, podatnicy zarejestrowani jako podatnicy VAT UE, mają obowiązek składać **informacje podsumowujące** za okresy miesięczne lub kwartalne w terminie do 25. dnia miesiąca następującego po miesiącu lub kwartale, w którym powstał obowiązek podatkowych wynikający z wewnątrzwspólnotowej dostawy i wewnątrzwspólnotowego nabycia.

Organy podatkowe przyjmują zobowiązanie podatkowe, kwotę zwrotu różnicy podatku lub kwotę zwrotu podatku naliczonego lub różnicy podatku w wysokości wynikającej z deklaracji podatkowej, chyba że określą je w innej wysokości (art. 99 ust. 12 VATU). W podatku od towarów i usług stosowana jest zatem **technika samoobliczania podatkowego**.

881 Technika samoobliczania polega, jak już wielokrotnie pisano, na ustalaniu należności podatkowych przez samego podatnika, który ma obowiązek obliczenia podatku oraz odprowadzenia go na właściwy rachunek organu podatkowego. Organ podatkowy dokonuje kontroli prawidłowości samoobliczenia podatkowego oraz przeprowadza **wymiar kontrolny**, jeżeli uzna obliczenie podatku dokonane przez podatnika za nieprawidłowe.

882 Zamknięty stan faktyczny w podatku od towarów i usług, a także oparcie jego funkcjonowania na mechanizmie „opodatkowanie – odliczenie" w pełni uzasadnia stosowanie przy jego wymiarze i poborze techniki samoobliczania podatkowego. Jest ona najbardziej optymalna – zarówno z punktu widzenia interesu władzy publicznej, jak i podatnika. Stwarza bowiem możliwość szybkiego i sprawnego przepływu środków pieniężnych pomiędzy podmiotami stosunków prawnopodatkowych – organami podatkowymi i podatnikami – związanego z wystąpieniem zobowiązania podatkowego lub zwrotu podatku.

883 Technika samoobliczania przy opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług towarów importowanych odnosi się do podatników, na których ciąży obowiązek uiszczenia cła na podstawie odrębnych przepisów, niezależ-

nie od tego, czy towar jest zwolniony od cła lub cło na towar zostało zawieszone (art. 17 ust. 1 pkt 1 VATU).

Zgodnie z art. 33 VATU, podatnicy obowiązani są do obliczenia i wykazania w zgłoszeniu celnym kwoty podatku, z uwzględnieniem obowiązujących stawek. W przypadku gdy **organ celno-skarbowy** stwierdzi, że w zgłoszeniu celnym kwota podatku została wykazana nieprawidłowo, **naczelnik tego organu wydaje decyzję** określającą podatek w prawidłowej wysokości. Można przyjąć, że w przypadku towarów importowanych przy wymiarze i poborze należności podatkowych stosuje się w zasadzie techniki postępowania właściwe nie tylko dla podatków, lecz także **dla należności celnych**. Sam obowiązek podatkowy jest tu też kształtowany bardziej na zasadach właściwych dla ceł niż dla podatku od towarów i usług.

884 W przypadku gdy na podatniku nie ciąży obowiązek obliczenia i wykazania w zgłoszeniu celnym kwoty podatku, kwotę podatku należnego z tytułu importu towarów **określa naczelnik urzędu celno-skarbowego w decyzji** (art. 34 ust. 1 VATU). Od decyzji tej służy odwołanie do **dyrektora izby administracji skarbowej**. W postępowaniu w tej sprawie (podobnie jak w postępowaniu określonym w przepisach art. 33 ust. 2 i 3 VATU) stosuje się przepisy Ordynacji podatkowej.

885 W postępowaniu podatkowym stosowanym wobec podatników podlegających podatkowi od towarów i usług ustala się **podatek należny** przez zastosowanie do obrotu netto odpowiedniej stawki podatkowej, a następnie **podatek naliczony** stanowiący sumę kwot podatku uiszczanego w poprzednich fazach obrotu, i wreszcie podatek do zapłacenia (podatek podlegający wpłacie do urzędu skarbowego) lub zwrotu, jako różnica pomiędzy podatkiem należnym a podatkiem naliczonym.

886 Procedura ustalania wymienionych kwot podatków odbywa się **w oparciu o dokumenty** wymagane przez prawo, obrazujące obroty podatnika ewidencjonowane w określony prawem sposób. Kwota podatku naliczonego stanowi bowiem **sumę kwot podatku określonych w fakturach otrzymanych przez podatnika**, a w przypadku importu sumę podatku wynikającą z **dokumentów celnych**. Obniżenie kwoty podatku należnego odbywa się także z uwzględnieniem czasu, w jakim podatnik otrzyma odpowiednie dokumenty. W szczególności obniżenie kwoty podatku należnego następuje, co do zasady, za okres, w którym w odniesieniu do nabytych lub importowanych przez podatnika towarów i usług powstał obowiązek podatkowy (art. 86 ust. 10 VATU). Jeżeli podatnik nie dokona obniżenia kwoty podatku należnego w okresach określonych w art. 86 ust. 10 VATU, ma prawo do obniżenia kwoty podatku należnego w deklaracji podatkowej według zasad i terminów określonych w przepisach art. 86 ust. 10, 10b–10i,

oraz 11 VATU. **Korekty deklaracji podatkowej** za okres, w którym wystąpiło prawo do obniżenia podatku należnego mogą, jednak nastąpić nie później niż w ciągu 5 lat, licząc od początku roku, w którym wystąpiło prawo do obniżenia podatku należnego (art. 86 ust. 13 VATU). Przyjęcie tak długiego okresu uprawnienia do korekty deklaracji wynika przede wszystkim z jednej z podstawowych zasad funkcjonowania podatku od wartości dodanej w Unii Europejskiej, jaką jest **neutralność ekonomiczna** tego podatku. Podatek od towarów i usług powinien obciążać konsumenta, zaś obciążenie nim przedsiębiorcy może mieć miejsce zupełnie wyjątkowo, w zasadzie wtedy, gdy pewne szczególne sytuacje (w tym przypadku swego rodzaju przedawnienie roszczeń pieniężnych) determinują konieczność ponoszenia ciężaru podatkowego przez podmiot wykonujący działalność gospodarczą.

887 Prawodawca wiąże jednak w określonym stopniu dokumenty **z faktycznym wykonaniem czynności** podlegających opodatkowaniu. Jeżeli bowiem, zgodnie z art. 86 ust. 19 VATU, w okresie rozliczeniowym podatnik nie wykonywał czynności opodatkowanych na terenie kraju oraz nie wykonywał czynności poza terytorium kraju (a więc nie uzyskał prawa do odliczenia), kwotę podatku naliczonego może przenieść do rozliczenia na następny okres rozliczeniowy.

888 Jedną z podstawowych zasad prawa podatkowego jest opodatkowanie określonych działań i zdarzeń zgodnie z ich rzeczywistym przebiegiem. W prawie podatkowym liczy się bowiem w pierwszym rzędzie rzeczywistość gospodarcza, a nie same jej przejawy uwidocznione w dokumentach. Dlatego też w podatku od towarów i usług nie można całkowicie odchodzić od tej zasady. Inaczej bowiem wiązałoby się opodatkowanie nie tyle z czynnościami określonymi w art. 5 VATU, co z dokumentami obrazującymi te czynności. Należy jednak zwrócić uwagę, że analizowany podatek **znacznie bardziej** niż inne rodzaje podatków oparty jest na dokumentach, zwłaszcza zaś, gdy chodzi o jego obliczanie i pobór, co może niekiedy powodować znaczne różnice pomiędzy rzeczywistością gospodarczą a jej obrazem wynikającym z dokumentów. Powoduje to w szczególności, nie tylko w Polsce, lecz także w innych krajach Unii Europejskiej, „wyłudzenia" zwrotu podatku VAT, przy niedostatecznej kontroli organów podatkowych, co do tego, czy dokumentom VAT towarzyszy rzeczywisty przebieg zdarzeń gospodarczych. Chodzi zwłaszcza o to, czy w ogóle takie zdarzenia miały miejsce, a jeżeli tak, to czy ich przebieg był taki jak to wynika z ilustrujących go dokumentów.

Faktura, którą podatnicy mają obowiązek wystawić, nie zawsze bowiem, przy nieodpowiedniej kontroli ze strony władz podatkowych, ob-

razuje rzeczywiste dokonanie sprzedaży (lub świadczenie usługi), nawet jeżeli spełnia wymogi formalne określone w art. 106e ust. 1 VATU, tj. zawiera datę dokonania sprzedaży, cenę jednostkową bez podatku, podstawę opodatkowania, stawkę i kwotę podatku, kwotę należności oraz dane dotyczące podatnika i nabywcy.

889 Szczególne znaczenie dokumentów w mechanizmie funkcjonowania podatku od wartości dodanej dostrzegane jest również w orzecznictwie. Z istoty podatku od towarów i usług oraz zastosowanej w nim fakturowej metody obliczania wynika – według NSA – że podstawą do odliczeń od podatku należnego może być jedynie specyficzny dowód, jakim jest faktura, a odliczenia może dokonać tylko ten podmiot, który przestrzega przepisów w zakresie dokumentowania obrotów – inaczej prawo to ulega istotnym ograniczeniom i pomimo uiszczenia przez podatnika przy nabyciu towarów i usług kwot podatku – podatnik nie ma prawa do zmniejszenia własnego podatku należnego o te kwoty (wyr. z 22.9.1994 r., SA/Po 1213/93, niepubl.). Orzeczenie to nie tylko wskazuje na rolę dokumentów w mechanizmie funkcjonowania podatku od wartości dodanej, lecz także zwraca uwagę na to, że prawo odliczania oparte jest w pierwszym rzędzie na **formalnych** przejawach zjawisk gospodarczych wynikających z dokumentów, co należy uznać za rzadkość w prawie podatkowym.

890 Dokumenty – **faktury** – stanowiące podstawę obliczania i poboru podatku od towarów i usług muszą być oparte na materiałach zawartych w ewidencji podatnika. Obowiązany on jest do prowadzenia ewidencji zawierającej dane niezbędne do określenia przedmiotu i podstawy opodatkowania, wysokości podatku należnego, kwoty podatku naliczonego obniżającego podatek należny oraz kwoty podatku podlegającego wpłacie do urzędu skarbowego lub zwrotowi z tego urzędu, a także inne dane służące do prawidłowego sporządzenia deklaracji podatkowej (art. 109 ust. 3 VATU).

891 Mechanizm obliczania i poboru podatku od towarów i usług oparty jest na **miesięcznych i kwartalnych rozliczeniach wynikających z wystawianych przez podatnika faktur oraz faktur otrzymywanych**. Zawierają one m.in. cenę jednostkową bez podatku, kwotę podatku oraz kwotę należności. W przypadku podatnika wystawiającego fakturę umieszczony w niej podatek jest kwotą podatku **należnego** dotyczącego czynności podlegającej opodatkowaniu, zaś ten sam podatek jest dla odbiorcy faktur (podatnika – nabywcy towaru lub usługi) kwotą podatku **naliczonego** mu od tej czynności podatku, podlegającego odliczeniu. W praktyce więc rozliczenie podatku polega na ustaleniu kwoty podatku należnego od sprzedaży lub świadczonych usług, obliczonego na podstawie zrealizowanych

w okresie miesięcznym lub kwartalnym obrotów, a następnie obliczeniu miesięcznej lub kwartalnej kwoty podatku naliczonego przez dostawców w drodze zsumowania kwot podatków wyszczególnionych w fakturach stwierdzających nabycie towarów i usług.

Miesięczne lub kwartalne zestawienie kwot podatku należnego z podatkiem naliczonym stanowi podstawę ustalenia zobowiązania podatkowego, kwoty zwrotu różnicy podatku, kwoty zwrotu podatku naliczonego lub różnicy podatku, jakie podatnik oblicza (zgodnie z art. 99 VATU) w deklaracji podatkowej. W gruncie rzeczy więc miesięczne lub kwartalne obliczanie podatku sprowadza się do konfrontacji dwóch rodzajów faktur występujących u podmiotu gospodarczego w danym miesiącu – **faktur otrzymywanych przez podatnika oraz wystawianych przez niego**.

892 Komplikuje się jednak ten tryb w przypadku obrotu detalicznego, kiedy to ostateczni konsumenci nie mają prawa do potrącania podatku, gdyż nie wykonują czynności podlegających opodatkowaniu. Z istoty podatku od wartości dodanej jako ogólnego podatku obrotowego wynika, iż są to podmioty ekonomiczne tego podatku, a więc podmioty ponoszące ciężar opodatkowania. Zachodzi jednak konieczność stworzenia takiego systemu ewidencji obrotów oraz związanego z nimi podatku, aby podmiot zbywający towary lub świadczący usługi – będąc przedostatnim ogniwem obrotu – miał możliwość odliczenia od podatku należnego podatku naliczonego. Dla umożliwienia korzystania przez podatników świadczących usługi (w tym również w zakresie handlu i gastronomii) na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej z mechanizmu odliczania podatku obrotowego przepisy prawne wprowadziły obowiązek prowadzenia przez nich ewidencji obrotu i kwot podatku przy zastosowaniu **kas rejestrujących**.

Zgodnie z art. 111 ust. 1, podatnicy dokonujący sprzedaży na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej oraz rolników ryczałtowych są obowiązani prowadzić ewidencję obrotu i kwot podatku należnego przy zastosowaniu kas rejestrujących. Do obrotu wykazanego w ewidencji nie wlicza się kwoty podatku należnego. W przypadku gdy podatnik narusza ten obowiązek, naczelnik urzędu skarbowego lub organ kontroli skarbowej ustala – do czasu wypełnienia go – dodatkowe zobowiązanie podatkowe w wysokości odpowiadającej 30% kwoty podatku naliczonego przy nabyciu towarów i usług. Jeżeli jednak osoba fizyczna za ten sam czyn ponosi odpowiedzialność za wykroczenia lub przestępstwa skarbowe, nie ustala się dodatkowego zobowiązania (art. 111 ust. 2).

893 Podstawowym elementem konstrukcji prawnej podatku od towarów i usług (podatku od wartości dodanej) jest instytucja **zwrotu podatku**,

a więc swego rodzaju **kredytu** udzielonego przez podatnika władzy publicznej.. Zgodnie z art. 87 ust. 1 ustawy, w przypadku gdy kwota podatku naliczonego jest w okresie rozliczeniowym **wyższa od kwoty podatku należnego**, podatnik ma prawo do **obniżenia** o tę różnicę **podatku za następne okresy** lub do **zwrotu różnicy na rachunek bankowy**. O tym, jaka forma zwrotu podatku wystąpi w konkretnym przypadku, decyduje sam podatnik.

894 Zwrot podatku może być **pośredni** albo też **bezpośredni**. Pierwszy polega na obniżeniu o kwotę nadwyżki podatku należnego w następnych okresach rozliczeniowych. Przy zwrocie bezpośrednim organ podatkowy ma obowiązek dokonania wpłaty kwoty nadwyżki podatku na rachunek bankowy podatnika. Powinna być ona dokonana w terminie 60 dni od złożenia rozliczenia przez podatnika. Jeżeli jednak zasadność zwrotu wymaga dodatkowego zweryfikowania, naczelnik urzędu skarbowego może przedłużyć ten termin do czasu zakończenia weryfikacji rozliczenia podatnika dokonywanej w ramach kontroli podatkowej lub postępowania podatkowego W przypadku gdy postępowanie to wykaże zasadność zwrotu wynikającego z deklaracji podatkowej, urząd skarbowy wypłaca podatnikowi należną kwotę wraz z **odsetkami** w wysokości odpowiadającej **opłacie prolongacyjnej** stosowanej przy odroczeniu płatności podatku lub rozłożeniu jego płatności na raty. W przypadku wydłużania terminu zwrotu ponad 60 dni, urząd skarbowy, na wniosek podatnika, dokonuje zwrotu różnicy podatku w terminie 60-dniowym, jeżeli podatnik złoży zabezpieczenie majątkowe w kwocie odpowiadającej kwocie zwrotu podatku. Zabezpieczenie to może być złożone w formie gwarancji bankowej lub ubezpieczeniowej, poręczenia banku, weksla z poręczeniem wekslowym banku, czeku potwierdzonego przez krajowy bank oraz papierów wartościowych Skarbu Państwa lub Narodowego Banku Polskiego, albo też bankowych papierów wartościowych lub listów zastawnych (art. 87 ust. 2a i 4a VATU).

895 Terminy zwrotu podatku określone w art. 87 VATU mogą być – na umotywowany wniosek podatnika złożony wraz z deklaracją podatkową – skrócone. W szczególności na wniosek podatnika, złożony wraz z deklaracją podatkową, urząd skarbowy jest obowiązany zwrócić, na rachunek VAT podatnika, różnicę podatku, o której mowa w art. 87 ust. 2 VATU w terminie 25 dni

896 Podatnicy, zgodnie z art. 108a VAT, którzy otrzymali fakturę z wykazaną kwotą podatku, przy realizacji płatności z niej wynikającej, mogą zastosować mechanizm **podzielonej płatności**. W tym przypadku zapłata kwoty podatku wynikająca z otrzymanej faktury dokonywana jest na specjalny rachunek, jakim jest „rachunek VAT". Wprowadzenie tego rachunku

pociągnęło na sobą zmianę przepisów ustawy z 29.8.1997 r. – Prawo bankowe, w szczególności zaś przez dodanie do jego treści nowej regulacji zawartej w rozdziale 3a „Rachunek VAT" (art. 62a–62f), dotyczącej specjalnych zasad prowadzenia tego rachunku.

Prawo do obniżenia kwoty lub zwrotu różnicy podatku należnego zo- **897**
staje **wyłączone** (zgodnie z przepisami art. 88 VATU), w szczególności w przypadku, gdy sprzedaż została udokumentowana fakturami wystawionymi przez podmiot nieistniejący, transakcja udokumentowana fakturą nie podlega opodatkowaniu albo jest zwolniona od podatku, wystawiono więcej niż jedną fakturę dokumentującą tę samą sprzedaż, wystawiono fakturę stwierdzającą czynności, które nie zostały dokonane, faktury wystawione przez nabywcę nie zostały zaakceptowane przez sprzedającego.

W ustawie o podatku od towarów i usług uregulowano nie tylko przedsta- **898**
wione procedury o charakterze generalnym, związane z obliczaniem i poborem podatku od towarów i usług, lecz także procedury szczególne. Znajduje to miejsce w dziale XII ustawy „Procedury szczególne" (art. 113–138). Dotyczą one drobnych przedsiębiorców (art. 113–114), rolników ryczałtowych (art. 115–118), a także obejmują świadczenie usług turystycznych (art. 119), dostawy towarów używanych, dzieł sztuki, przedmiotów kolekcjonerskich i antyków (art. 120), złota inwestycyjnego (art. 121–125).

Procedury o charakterze specjalnym związane są także z systemem zwrotu podatku podróżnym (art. 126–130) oraz usługami telekomunikacyjnymi, nadawczymi lub usługami elektronicznymi świadczonymi na terytorium Unii Europejskiej (art. 130a–130d), a także świadczonymi przez podmioty zagraniczne (art. 131–134). W obu przypadkach tych świadczeń ich beneficjentami są osoby niebędące podatnikami, o których mowa w art. 28a. Wreszcie procedury szczególne dotyczą świadczenia usług międzynarodowego okazjonalnego przewozu drogowego osób (art. 134a–134c), jak również wewnątrzwspólnotowych transakcji trójstronnych (art. 135–138).

§ 4. Podatek akcyzowy

I. Podstawowe założenia

Podatek akcyzowy do czasu wejścia Polski do Unii Europejskiej ure- **899**
gulowany był w powoływanej ustawie z 8.1.1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym. Przepisy tej ustawy normowały dwa rodzaje podatku obrotowego – ogólny (powszechny) podatek obroto-

wy w postaci podatku od wartości dodanej oraz specjalny podatek obrotowy obciążający w formie podatku akcyzowego ściśle określone rodzaje dóbr konsumpcyjnych. Po wstąpieniu Polski do Unii Europejskiej podatek akcyzowy regulowała ustawa z 23.1.2004 r. o podatku akcyzowym, która weszła w życie 1.3.2004 r. (poza niektórymi regulacjami wchodzącymi w życie 1.5.2004 r.). Obejmowała ona zakresem regulacji prawnej nie tylko materię ustawy z 1993 r. dotyczącą podatku akcyzowego, lecz także problematykę uchylonej przez nią ustawy z 2.12.1993 r. o oznaczaniu wyrobów znakami skarbowymi akcyzy (Dz.U. Nr 127, poz. 584 ze zm.). Obecnie podatek akcyzowy unormowany jest w ustawie z 6.12.2008 r. o podatku akcyzowym (tekst jedn. Dz.U. z 2017 r. poz. 43 ze zm., ostatnia zmiana, Dz.U. z 2017 r. poz. 2216), która weszła w życie 1.3.2009 r. Zgodnie z art. 1 AkcyzaU, reguluje ona opodatkowanie podatkiem akcyzowym wyrobów akcyzowych oraz samochodów osobowych, a także określa organizację obrotu wyrobami akcyzowymi i oznaczanie tych wyrobów znakami akcyzy.

900 Rozwój historyczny podatku akcyzowego w Polsce doprowadził w okresie międzywojennym do znacznego zbliżenia do siebie **akcyz i monopoli skarbowych** (opłat monopolowych) jako podatków konsumpcyjnych obciążających poszczególne dobra. W gruncie rzeczy bowiem istota prawna obu podatków była taka sama, a właściwie jedynie względy historyczne powodowały, że dany rodzaj podatku konsumpcyjnego występował w formie podatku akcyzowego lub opłaty monopolowej. Zjawisko zastępowania w Polsce jednego podatku drugim (często w miejsce akcyz wprowadzano monopole) można było zaobserwować także w innych krajach, również w okresie powojennym.

901 Włączenie w 1949 r. akcyz i opłat monopolowych do ogólnego podatku obrotowego spowodowało wyeliminowanie na wiele lat tego rodzaju obciążeń daninowych z polskiego systemu podatkowego. Obowiązujący podatek akcyzowy obejmuje zatem swym zakresem przedmiotowym zarówno dawne akcyzy, jak i opłaty monopolowe (np. obciążenie podatkiem akcyzowym wyrobów spirytusowych i tytoniowych można łączyć historycznie z monopolem spirytusowym czy też tytoniowym). Jego specyfikę w stosunku do ogólnego podatku obrotowego – podatku od towarów i usług – należy więc głównie wiązać z tradycyjnymi obciążeniami podatkowymi, z których się wywodzi, a więc nie tylko z akcyzami, lecz także z opłatami monopolowymi. Dotyczy to zwłaszcza zakresu podmiotowego i przedmiotowego podatku akcyzowego; obciąża on bowiem konsumpcję ściśle określonych dóbr (wyrobów akcyzowych i monopolowych w klasycznym ujęciu), a podmioty prawne tego podatku przerzucają go w cenie wyrobów na ostatecznych konsumentów.

Nb. 900–901

902 Ścisłe związki podmiotowe i przedmiotowe podatku akcyzowego z tradycyjnymi opłatami monopolowymi widoczne były zwłaszcza w przypadku tzw. **szczególnego nadzoru podatkowego** funkcjonującego w Polsce do listopada 2009 r. Wywodził się on historycznie ze specjalnej kontroli obejmującej wytwarzanie, magazynowanie i przewóz wyrobów spirytusowych i alkoholowych. Kontrola ta – w zakresie niektórych wyrobów akcyzowych – funkcjonuje również obecnie, tyle, że nie określa się jej, jako szczególny nadzór podatkowy. Ma ona w dalszym ciągu specjalny charakter.

903 Przedmiotem analizowanej kontroli jest przestrzeganie przepisów o podatku akcyzowym dotyczących wyrobów akcyzowych (głównie wyrobów alkoholowych, tytoniowych, energetycznych) w zakresie ich wytwarzania oraz oznaczania znakami akcyzy. Kontroli tej podlega również przystosowanie zakładów produkcyjnych do wymogów związanych z produkcją wyrobów akcyzowych. Rozpatrywana kontrola polega na bezpośrednim uczestniczeniu kontrolującego w czynnościach objętych przedmiotem kontroli, a wykonywana jest doraźnie lub też jako kontrola stała.

W ramach przedstawionej kontroli wykonywana jest również klasyczna kontrola prawidłowości samoobliczania podatkowego – **sprawdzanie prawidłowości i terminowości wpłat podatku akcyzowego** – do której mają zastosowanie przepisy Ordynacji podatkowej.

Kontrola samoobliczania podatkowego nie ma tu samoistnego charakteru. Stanowi bowiem integralny element szczególnego rodzaju kontroli występującej w podatku akcyzowym, a dopiero potem staje się częścią składową kontroli samoobliczania podatkowego. Zmienia to zasadniczo charakter kontroli samoobliczania. Można przyjąć, łącząc samoobliczanie ze specjalną kontrolą wyrobów akcyzowych, iż w ramach tej kontroli ujmowanej całościowo (a upoważnia do tego zarówno strona podmiotowa, jak i przedmiotowa obu rodzajów kontroli), występują czynności kontrolne, wywodzące się historycznie ze szczególnego nadzoru podatkowego, które nie tylko nie mogą mieć miejsca, lecz wręcz są niedopuszczalne w ramach klasycznej kontroli podatkowej. Trudno bowiem byłoby pogodzić konstytucyjną wolność gospodarczą z ciągłą i bieżącą kontrolą procesów technologicznych podmiotów gospodarczych, zwłaszcza w zakresie wytwarzania, przerabiania, zużywania, magazynowania i wydawania produkowanych wyrobów. Specyficzny charakter podatku akcyzowego jako specjalnego podatku obrotowego, czyni natomiast taką kontrolę nie tylko w pełni uzasadnioną, lecz wręcz niezbędną, również z punktu widzenia przepisów unijnych.

904 Odmienność charakteru podatku akcyzowego w porównaniu z podatkiem od towarów i usług wyraża się nie tylko w innym zakresie przedmiotowym i podmiotowym obu podatków, lecz także w ich **konstrukcji praw-**

nej. Różnice między tymi podatkami wynikają głównie z tego, że podatek od towarów i usług jest **ogólnym i powszechnym podatkiem obrotowym**, podczas gdy **podatek akcyzowy to typowy specjalny podatek obrotowy** obciążający jedynie ściśle określone wyroby (wyroby akcyzowe). Pociąga to za sobą konieczność stworzenia odmiennej konstrukcji prawnej tego podatku w porównaniu z konstrukcją podatku od towarów i usług (podatku od wartości dodanej).

905 **Podatek akcyzowy** jest podatkiem **jednokrotnym (jednofazowym)** oraz podatkiem stanowiącym **element ceny wyrobu akcyzowego włączony w tę cenę** – jest on jej integralną częścią. Można więc przyjąć, że tak daleko idące różnice konstrukcyjne pomiędzy ogólnym podatkiem obrotowym a podatkiem akcyzowym nie wystąpią wówczas, gdy dla podatku ogólnego przyjęta zostanie formuła jednofazowego podatku obrotowego. Jest to bowiem również podatek pobierany jednokrotnie, i to najczęściej u producenta, zaś jego wysokość stanowi niewyodrębniony element ceny wyrobu objętego ogólnym podatkiem obrotowym. Zasadnicza różnica pomiędzy ogólnym podatkiem obrotowym a podatkiem akcyzowym sprowadza się wtedy do tego, że pierwszy z nich jest podatkiem obejmującym całość obrotów uzyskiwanych ze sprzedaży towarów i świadczenia usług – a więc jest podatkiem ogólnym i powszechnym – natomiast drugi obciąża jedynie ściśle określone rodzaje wyrobów (akcyzowych i monopolowych), dla których ustalone są z reguły wysokie stawki podatkowe uzależnione od rodzaju wyrobu podlegającego opodatkowaniu.

906 Dalsze różnice pomiędzy podatkiem od towarów i usług a podatkiem akcyzowym wynikają z samej konstrukcji ogólnego podatku obrotowego jako podatku od wartości dodanej. Podatek akcyzowy **nie podlega w zasadzie potrąceniu ani zwrotowi**.

Analiza obu rodzajów rozpatrywanych podatków obrotowych wskazuje na istotne różnice konstrukcyjne pomiędzy nimi. Wynikają one nie tylko z odmiennego charakteru obu tych podatków obrotowych (ogólny a specjalny), lecz są też w znacznej mierze zdeterminowane oparciem ogólnego podatku obrotowego na koncepcji wielofazowego podatku obrotowego netto (podatku od wartości dodanej). Można zatem stwierdzić, że w polskim systemie podatkowym podatek akcyzowy wykazuje znaczną niezależność od podatku od towarów i usług. Zasadniczy wpływ na konstrukcję podatku akcyzowego przyjętą w ustawie z grudnia 2008 r. ma także prawo unijne, zwłaszcza zaś rozwiązania przyjęte w dyrektywach odnoszących się do podatku akcyzowego.

907 Harmonizacja podatku akcyzowego w ramach Unii Europejskiej od samego początku (mniej więcej od 1967 r.) miała na celu ujednolicenie po-

datku akcyzowego w zakresie wyrobów stanowiących istotne źródła dochodów budżetowych, mających przy tym znaczący wpływ na powstanie i funkcjonowanie wspólnego rynku. Były to akcyzy od napojów alkoholowych, wyrobów tytoniowych oraz produktów energetycznych (olejów mineralnych). Jednocześnie uznano za zbędne podejmowanie procesu harmonizacji w stosunku do wyrobów akcyzowych mających lokalne znaczenie, o niewielkim wpływie na dochody budżetowe oraz funkcjonowanie rynku wewnętrznego Unii Europejskiej. W stosunku natomiast do niektórych wyrobów akcyzowych występujących w systemach podatkowych poszczególnych państw Unii Europejskiej, o małym znaczeniu dla kształtowania ich budżetów, podjęto próby ich eliminowania lub włączenia do podatku od wartości dodanej.

W rezultacie podejmowanych działań integracyjnych dokonano na początku lat 90. XX w. harmonizacji podatku akcyzowego w Unii Europejskiej, która w swym generalnym kształcie obowiązuje obecnie.

908 Podstawowe regulacje podatku akcyzowego funkcjonującego w Unii Europejskiej znalazły swój normatywny wyraz w przedstawionej już dyrektywie Rady 2008/118/WE z 16.12.2008 r. w sprawie ogólnych zasad dotyczących podatku akcyzowego (zob. *Nb. 844*). Zgodnie z art. 1 ust. 1, ustanawia ona ogólne zasady dotyczące podatku akcyzowego nakładanego bezpośrednio lub pośrednio na konsumpcję wyrobów akcyzowych, do których zalicza się alkohol i napoje alkoholowe, wyroby tytoniowe oraz produkty energetyczne i energię elektryczną. Dyrektywa ta określana jest często jako dyrektywa „horyzontalna". Stanowi ona bowiem akt o charakterze ogólnym zawierający kierunkowe rozwiązania podstawowych zasad i mechanizmów funkcjonowania „unijnego podatku akcyzowego". Oznacza to, że inne dyrektywy regulujące analizowany podatek, pozostają w stosunku do niej w relacji *lex specialis – lex generalis.* W przypadku zatem, gdy przedmiotem wykładni są przepisy unijne odnoszące się do określonych wyrobów akcyzowych uregulowanych w szczegółowych dyrektywach (np. w dyrektywie „energetycznej"), należy połączyć wykładnię językową z wykładnią systemową interpretując łącznie postanowienia dyrektywy „horyzontalnej" oraz dyrektywy szczegółowej.

909 Poza przedstawioną dyrektywą 2008/118/WE, w prawie unijnym występują także szczegółowe dyrektywy odnoszące się do określonych wyrobów akcyzowych. Wskazać tu można dyrektywę Rady 92/79/EWG z 19.10.1992 r. w sprawie zbliżenia podatków od papierosów (Dz.Urz. WE L 316 z 31.10.1992 r., s. 8; Dz.Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 3, t. 13, s. 202 ze zm.), ustalającą minimalne stawki akcyzy na papierosy. W innej dyrektywie – dyrektywie Rady 92/80/EWG z 19.10.1992 r.

w sprawie zbliżenia podatków od wyrobów tytoniowych innych niż papierosy (Dz.Urz. WE L 316 z 31.10.1992 r., s. 10; Dz.Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 3, t. 13, s. 204 ze zm.) – ustanowiono minimalne stawki podatku akcyzowego dla wyrobów tytoniowych innych niż papierosy. Dyrektywa Rady 92/83/EWG z 19.10.1992 r. w sprawie harmonizacji struktury podatków akcyzowych od alkoholu i napojów alkoholowych (Dz.Urz. WE L 316 z 31.10.1992 r., s. 21; Dz.Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 9, t. 1, s. 206 ze zm.) odnosi się do piwa, wina, innych napojów przefermentowanych oraz produktów pośrednich. Jej głównym celem jest ustalenie wspólnych definicji dla objętego jej zakresem regulacji alkoholu i napojów alkoholowych, a także określenie alternatywnych metod obliczania podatku od tych wyrobów. Harmonizacji podatków akcyzowych od produktów energetycznych poświęcona jest dyrektywa Rady 2003/96/WE z 27.10.2003 r. w sprawie restrukturyzacji wspólnotowych przepisów ramowych dotyczących opodatkowania produktów energetycznych i energii elektrycznej (Dz.Urz. UE L 283 z 31.10.2003 r., s. 51; Dz.Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 9, t. 1, s. 405 ze zm.). Zgodnie z jej postanowieniami, produkty energetyczne powinny, co do zasady, podlegać harmonizacji, gdy są wykorzystywane jako paliwa do ogrzewania lub paliwa silnikowe. W preambule do tej dyrektywy przyjęto, że prawidłowe funkcjonowanie rynku wewnętrznego i osiągnięcie celów innych polityk Wspólnoty – Unii Europejskiej (np. polityki w zakresie ochrony środowiska) wymagają ustanowienia na poziomie wspólnotowym (unijnym) minimalnych poziomów opodatkowania od większości produktów energetycznych, włącznie z energią elektryczną, gazem ziemnym i węglem.

Poza dyrektywami odnoszącymi się do podatku akcyzowego, w prawie unijnym funkcjonują również rozporządzenia ustalające jednolite dokumenty dotyczące niektórych czynności związanych z podatkiem akcyzowym. Problematyka ta unormowana była w rozporządzeniu Komisji (EWG) Nr 2719/92 z 11.9.1992 r. w sprawie towarzyszącego dokumentu urzędowego dotyczącego przepływu w ramach systemu zawieszenia podatku wyrobów objętych podatkiem akcyzowym (Dz.Urz. WE L 276 z 19.9.1992 r., s. 1; Dz.Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 9, t. 1, s. 192 ze zm.), w rozporządzeniu Komisji (EWG) Nr 3649/92 z 17.12.1992 r. w sprawie uproszczonego dokumentu towarzyszącego w wewnątrzwspólnotowym przemieszczaniu wyrobów akcyzowych, przeznaczonych do konsumpcji w Państwie Członkowskim wysyłki (Dz.Urz. WE L 369 z 18.12.1992 r., s. 17; Dz.Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 9, t. 1, s. 216) oraz w rozporządzeniu Komisji (WE) Nr 31/96

z 10.1.1996 r. w sprawie świadectwa zwolnienia z podatku akcyzowego (Dz.Urz. WE L 8 z 11.1.1996 r., s. 11; Dz.Urz. UE Polskie wydanie specjalne, rozdz. 9, t. 1, s. 297).

II. Zakres podmiotowy i przedmiotowy

910 **Podmiotami podatku akcyzowego** są osoby fizyczne, osoby prawne i jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej, które **dokonują czynności podlegających opodatkowaniu lub wobec których zaistniał stan faktyczny podlegający opodatkowaniu** (art. 13 ust. 1 AkcyzaU). Podatnikiem jest również podmiot niebędący **importerem**, jeżeli ciąży na nim obowiązek uiszczenia cła oraz podmiot będący **nabywcą lub posiadaczem suszu tytoniowego**, jeżeli nie została od tego suszu zapłacona akcyza i nie można ustalić podmiotu, który dokonał sprzedaży tego suszu. Podobnie zatem jak w przypadku podatku od towarów i usług, zakres przedmiotowy opodatkowania determinuje jego zakres podmiotowy. Jest to zrozumiałe, zważywszy, że oba podatki są konsumpcyjnymi podatkami obrotowymi, w których ekonomiczny podmiot opodatkowania (podmiot ponoszący ciężar podatkowy) jest podmiotem anonimowym. Za podatników uznaje się jednak także wyjątkowo podmioty, które mogą ponosić ciężar podatkowy. Są to podmioty nabywające lub posiadające wyroby akcyzowe, jeżeli od wyrobów tych nie została zapłacona akcyza w należytej wysokości, a także podmioty, u których powstają ubytki lub niedobory wyrobów akcyzowych lub doszło do całkowitego zniszczenia wyrobów akcyzowych, do których stosuje się procedurę zawieszenia poboru akcyzy i których produkcja odbywa się w składzie podatkowym. Do podatników zalicza się wreszcie, podmiot będący finalnym nabywcą wyrobów gazowych, podmiot będący nabywcą końcowym, zużywającym energię elektryczną, jeżeli od tej energii nie została zapłacona akcyza w należytej wysokości, podmiot dokonujący użycia lub sprzedaży wyrobów węglowych, które uzyskał w drodze czynu zabronionego pod groźbą kary, podmiot będący przedstawicielem podatkowym, a także zarejestrowanym odbiorcą lub zarejestrowanym wysyłającym.

Podstawowe znaczenie w konstrukcji prawnej podatku akcyzowego (podobnie jak podatku od towarów i usług) ma jego **zakres przedmiotowy**. Opodatkowaniu akcyzą, zgodnie z treścią art. 8 AkcyzaU, podlega **produkcja** wyrobów akcyzowych, **wprowadzenie** wyrobów akcyzowych **do składu podatkowego, import wyrobów akcyzowych (z pewnymi wyłączeniami)**, **wyprowadzenie** wyrobów akcyzowych ze składu podatkowego – poza procedurą zawieszenia poboru akcyzy – niebędących własno-

ścią podmiotu prowadzącego ten skład, **nabycie wewnątrzwspólnotowe**, jak też **wysyłanie z zastosowaniem procedury zawieszenia poboru akcyzy importowanych wyrobów akcyzowych przez podmiot niebędący importerem tych wyrobów**. Ustalenie zakresu przedmiotowego podatku akcyzowego ułatwia zawarty w art. 2 słowniczek ustawowy, w którym znajdują się definicje podstawowych pojęć kształtujących ten zakres. Dotyczy to zwłaszcza tak ważnych pojęć, jak wyroby akcyzowe, eksport i import, dostawa i nabycie wewnątrzwspólnotowe.

911 Różnorodność zjawisk faktycznych i prawnych związanych z podatkiem akcyzowym wymaga odpowiedniej ich ewidencji. Problematyka ta jest uregulowana w dziale VIA „Ewidencje i inne dokumentacje" (art. 138a–138t). Prawodawca nakłada na określone podmioty obowiązek prowadzenia zróżnicowanych, z reguły bardzo szczegółowych, dokumentacji obrazujących wykonywane przez nie czynności. Mają one zarówno charakter ściśle ewidencyjny, jak również niekiedy jednoznacznie określoną formę prawną (np. księga kontroli). Analizowane przepisy dotyczą także protokołów kontroli.

Obowiązki ewidencyjne zróżnicowane są najczęściej w zależności od tego, jakiego rodzaju czynności opodatkowane akcyzą wykonują podatnicy (np. podatnicy prowadzący skład podatkowy, wysyłający towary z zastosowaniem zawieszenia poboru akcyzy, dokonujący obrotu wyrobami alkoholowymi, suszem tytoniowym, opodatkowani w związku z przesyłem energii elektrycznej, podatnicy zwolnieni z akcyzy). Szczegółowe zasady prowadzenia ewidencji oraz wzory dokumentów i ksiąg, ustalane są w rozporządzeniach ministra do spraw finansów publicznych wydawanych na podstawie upoważnienia ustawowego (art. 138s AkcyzaU).

Przedstawione przepisy nie tylko pozwalają na bieżące ewidencjonowanie przebiegu zjawisk faktycznych i prawnych związanych z opodatkowaniem, co ma zasadnicze znaczenie w podatku o zamkniętym podatkowoprawnym stanie faktycznym, lecz przede wszystkim ułatwiają ustalanie i pobór należności podatkowych, znacznie utrudnionej przez istotne trudności w jednoznacznym ustaleniu samego wyrobu akcyzowego. Mają to ułatwić przepisy działu IA AkcyzaU „Wiążąca informacja akcyzowa" (art. 7d–7k).

912 Zgodnie z przepisami tego działu, podatnik może wystąpić do organu podatkowego z wnioskiem o **wiążącą informację akcyzową (WIA)**, dotyczącą opodatkowana wyrobów akcyzowych lub samochodów, w szczególności obrotu nimi lub oznaczania znakami akcyzy. Wniosek ten może w szczególności dotyczyć samej klasyfikacji wyrobów akcyzowych w układzie Nomenklatury Scalonej (CN) oraz rodzaju wyrobu akcyzowego. Powinien on zawierać odpowiednie dane, ściśle określone przez prawo

lub inne materiały niezbędne dla jego rozpatrzenia. Podlega on opłacie za badanie wyrobu akcyzowego oraz związanych z nim analiz.

Wskazane przepisy, w znacznym stopniu o charakterze proceduralnym, służą przede wszystkim zniwelowaniu, chociaż w pewnym stopniu, trudności związanych z precyzyjnym określeniem wyrobów akcyzowych, niezbędnym dla właściwego ustalenia obciążeń akcyzowych poszczególnych podatników. Te trudności widoczne są już wyraźnie przy analizie samych rodzajów wyrobów akcyzowych.

Wyrobami akcyzowymi są: wyroby energetyczne, energia elektryczna, napoje alkoholowe, wyroby tytoniowe i susz tytoniowy określone w załączniku Nr 1 do ustawy o podatku akcyzowym, w tym wyroby węglowe, będące wyrobami energetycznymi określonymi w poz. 19–21 tego załącznika (węgiel, węgiel brunatny oraz koks i półkoks) oraz wyroby gazowe będące wyrobami energetycznymi o kodach określonych w tej ustawie i pozostałe paliwa opałowe. Będą to w zasadzie wyroby, które w ustawie o podatku akcyzowym z 2004 r. określane były jako wyroby zharmonizowane. Obecnie poprzestaje się na określeniu ich jako **wyroby akcyzowe**. Pojęcie eksportu, importu, dostawy i nabycia wewnątrzwspólnotowego odnosi się do **wyrobów akcyzowych**, a więc wyrobów określonych w załączniku Nr 1 do ustawy o podatku akcyzowym (art. 2 ust. 1 pkt 6, 7, 8 i 9 AkcyzaU).

Zakres przedmiotowy opodatkowania wyrobów akcyzowych kształtowany jest w ostatecznym efekcie przez **załączniki do ustawy**. Inaczej bowiem niż w przypadku podatku od towarów i usług, który jest podatkiem powszechnym, w przypadku podatku akcyzowego opodatkowaniu podlegają jedynie te czynności, które są związane z wyrobami *expressis verbis* wymienionymi w analizowanej ustawie.

Zgodnie z treścią załącznika Nr 1 „Wykaz wyrobów akcyzowych" wyrobami akcyzowymi są w szczególności ściśle określone wyroby zawierające alkohol etylowy, wyroby związane z ropą naftową i gazem ziemnym, energia elektryczna, węgiel, papierosy, tytoń, piwo, wino, wódki, likiery, pozostałe napoje spirytusowe, oleje.

Załącznik Nr 2 „Wykaz wyrobów akcyzowych, do których stosuje się procedurę zawieszenia poboru akcyzy i których produkcja odbywa się w składzie podatkowym, o których mowa w dyrektywie Rady 92/12/EWG" zawiera ściśle określone rodzaje wyrobów, których produkcja i obrót ma miejsce **wyłącznie** w składzie podatkowym, i co do których stosuje się zawieszenie poboru akcyzy. Do wyrobów tych zalicza się w szczególności: ropę naftową i oleje z minerałów bitumicznych, gaz ziemny, produkty rafinacji ropy naftowej, węglowodory, oleje i inne produkty destylacji smoły

węglowej, biokomponenty i biopaliwa ciekłe wykorzystywane do celów napędowych lub opałowych, piwo otrzymane ze słodu, wina, wódki, likiery i inne napoje alkoholowe. W wykazie tym znajduje się również, alkohol etylowy, wyroby zawierające alkohol etylowy, jak również wreszcie tytoń do palenia, cygara, cygaretki i papierosy.

913 W załączniku Nr 3 „Wykaz wyrobów akcyzowych objętych obowiązkiem oznaczania znakami akcyzy" zostały wymienione wyroby, które podlegają obowiązkowi oznaczania **znakami akcyzy**, o którym mowa w art. 114 AkcyzaU. Znaki te (banderole) są potwierdzeniem wpłaty kwoty stanowiącej ich wartość. Mogą one mieć w szczególności postać banderol, znaków cechowych lub odcisków pieczęci. Obowiązek umieszczania banderol (lub innych znaków akcyzy) ciąży na **producentach, importerach**, podmiotach dokonujących **nabycia wewnątrzwspólnotowego, przedstawicielach podatkowych**, a także na właścicielach wyrobów akcyzowych, o których mowa w art. 13 ust. 3 AkcyzaU (chodzi o sytuację, gdy właścicielem wyrobu jest inny podmiot niż prowadzący skład podatkowy). Wyrobami wyszczególnionymi w załączniku Nr 3, na których należy umieszczać znaki akcyzy są: wyroby winiarskie, piwo, wódki, likiery, alkohol etylowy, tytoń i wyroby tytoniowe – a więc typowe wyroby związane historycznie z monopolem skarbowym – a ponadto produkty rafinacji ropy naftowej oraz gaz ziemny (mokry).

Generalnie można przyjąć, iż obanderolowanie wyrobu świadczy o **legalnym dopuszczeniu go do obrotu** na terenie Polski, zaś wartość banderoli pełni rolę swego rodzaju zaliczki na podatek akcyzowy. Organem właściwym w sprawach wydawania i sprzedaży znaków akcyzy oraz wydawania upoważnień do ich odbioru są naczelnicy urzędów skarbowych wyznaczeni przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych. Zasady oznaczania wyrobów akcyzowych znakami akcyzy, procedury ich otrzymywania oraz prawa i obowiązki wynikające ze stosowania znaków akcyzy, unormowane są w dziale VI „Znaki akcyzy" ustawy o podatku akcyzowym (art. 114–138t).

914 Zakres podmiotowy i przedmiotowy podatku akcyzowego, jak każdego podatku, kształtowany jest także przez **zwolnienia podmiotowe i przedmiotowe**. Mają one w przypadku podatku akcyzowego ograniczony charakter. Zwolnienia podmiotowe (art. 31 AkcyzaU) dotyczą (na zasadzie wzajemności) organizacji międzynarodowych, przedstawicielstw dyplomatycznych i konsularnych, oraz innych osób z nimi zrównanych. Ponadto, zwolnienie dotyczy sił zbrojnych państw obcych będących stronami Traktatu Północnoatlantyckiego i państw Unii Europejskiej. Nie obejmuje ono polskich sił zbrojnych.

Znacznie szerzej uregulowane są w analizowanej ustawie zwolnienia **915**
przedmiotowe. Na uwagę zasługuje zwolnienie od akcyzy energii elektrycznej wytwarzanej ze źródeł odnawialnych, wyrobów węglowych i niektórych wyrobów gazowych przeznaczonych do celów opałowych w procesie produkcji energii elektrycznej i wyrobów energetycznych, jak również ich użycia przez gospodarstwo domowe, organ administracji publicznej, podmiot oświatowy i jednostkę sił zbrojnych, wreszcie zwolnienie samochodu stanowiącego specjalistyczny środek transportu samochodowego. Zwolnienie dotyczy również niektórych wyrobów gazowych przeznaczonych do celów opałowych gospodarstw domowych (art. 32a AkcyzaU), a także zużycie energii elektrycznej w celu jej produkcji oraz do celów żeglugi. Ponadto, zwolnieniu podlega używanie benzyny lotniczej do statków powietrznych (art. 32 AkcyzaU) oraz nabycie wewnątrzwspólnotowe paliw silnikowych przeznaczonych do użycia podczas transportu i przewożonych w standardowych zbiornikach (art. 33 AkcyzaU), a także import wyrobów tytoniowych i napojów alkoholowych przez osoby fizyczne przy spełnieniu określonych warunków (art. 37 AkcyzaU). Zwolnieniem od akcyzy, zgodnie z art. 30 ust. 3–4 AkcyzaU, objęte są ubytki lub całkowite zniszczenie wyrobów akcyzowych powstałe wskutek zdarzenia losowego lub siły wyższej, jak również ubytki ustalone dla danego podmiotu przez właściwy organ podatkowy. Ubytki i zniszczenie wyrobów akcyzowych zwolnione są od opodatkowania także wówczas, gdy powstały na skutek przestępstwa przeciwko mieniu (art. 33 ust. 5 AkcyzaU). Na uwagę zasługuje również zwolnienie od akcyzy zużycia energii elektrycznej w procesie produkcji energii elektrycznej i ciepła w skojarzeniu (art. 30 ust. 7). Szczególną postacią zwolnienia jest zwrot zapłaconej akcyzy (art. 31 ust. 4 AkcyzaU).

Poza omówionymi zwolnieniami, minister właściwy do spraw finansów publicznych może w drodze rozporządzenia, wprowadzić zwolnienia od akcyzy, gdy uzasadnia to ważny interes związany z bezpieczeństwem publicznym, z obronnością państwa, a także gdy wynika to z przepisów unijnych i międzynarodowych lub też wynika z konieczności uniknięcia wielokrotnego opodatkowania wyrobów akcyzowych.

III. Obowiązek i zobowiązanie podatkowe

Obowiązek podatkowy ciąży na przedstawionych już podmiotach określonych w art. 13 AkcyzaU, wykonujących czynności wymienione w art. 8 AkcyzaU. Czynności te lub stany faktyczne objęte są opodatkowaniem niezależnie od tego, czy zostały wykonane lub powstały z zachowaniem warunków oraz form określonych przez prawo (art. 5 AkcyzaU). Gene- **916**

ralną zasadą jest, iż obowiązek podatkowy powstaje z dniem wykonania czynności lub zaistnienia stanu faktycznego podlegających opodatkowaniu (art. 10 AkcyzaU). Jednak w przypadku, gdy sprzedaż objęta podatkiem akcyzowym, powinna być potwierdzona fakturą, w rozumieniu przepisów ustawy o podatku od towarów i usług, zawierającą dane nabywcy i jego adres oraz dane dotyczące ilości (liczby) i miary nabywanych wyrobów akcyzowych lub samochodów osobowych, obowiązek podatkowy powstaje z dniem wystawienia faktury, nie później jednak niż w ciągu 7 dni od wydania wyroku akcyzowego lub wykonania czynności podlegających opodatkowaniu (art. 10 ust. 9 AkcyzaU).

W **imporcie** wyrobów akcyzowych obowiązek podatkowy powstaje z dniem powstania długu celnego w rozumieniu przepisów prawa celnego. Powstanie obowiązku podatkowego w przypadku **nabycia wewnątrzwspólnotowego** przez zarejestrowanego odbiorcę występuje w momencie, gdy wyroby akcyzowe zostały wprowadzone do określonego – we właściwym zezwoleniu – miejsca odbioru tych wyrobów. W przypadku **energii elektrycznej** obowiązek podatkowy powstaje z dniem nabycia wewnątrzwspólnotowego przez nabywcę końcowego, wydania energii nabywcy końcowemu w przypadku jej sprzedaży na terytorium kraju, lub też powstania długu celnego w przypadku importu energii elektrycznej przez nabywcę końcowego (art. 11 AkcyzaU). W analizowanej ustawie przyjęto (art. 12 AkcyzaU), iż w sytuacji, gdy nie można określić dnia powstania obowiązku podatkowego z tytułu czynności lub stanu faktycznego podlegającego opodatkowaniu, powstaje on w dniu, w którym organ podatkowy stwierdził dokonanie czynności lub istnienie stanu faktycznego objętych opodatkowaniem. Organami podatkowymi w zakresie akcyzy, zgodnie z art. 14 ust. 1 AkcyzaU, są, co do zasady, **naczelnicy urzędów skarbowych, naczelnicy urzędów celno-skarbowych i dyrektorzy izb administracji skarbowej**.

917 Odmienne zasady powstawania obowiązku podatkowego dotyczą przypadków **zawieszenia poboru akcyzy**. Zawieszenie poboru akcyzy ma podstawowe znaczenie w opodatkowaniu wyrobów akcyzowych w ramach Unii Europejskiej. Zagadnienia te uregulowane są w dziale III ustawy o podatku akcyzowym „Organizacja obrotu wyrobami akcyzowymi" (art. 40–85). Dział ten ma szczególne znaczenie w regulacji prawnej analizowanej ustawy. Powstanie obowiązku podatkowego związane jest tu bowiem z podstawowymi zasadami obrotu wyrobami akcyzowymi w Unii Europejskiej.

Regulacja zawarta w dziale III oparta jest na unijnych procedurach **zawieszenia poboru akcyzy**, wynikających z postanowień powoływanej dy-

rektywy 2008/118/WE. Procedura zawieszenia poboru akcyzy ma zastosowanie, według art. 40 ust. 1 AkcyzaU, jeżeli wyroby akcyzowe znajdują się w składzie podatkowym, są przemieszczane między składami podatkowymi na terytorium kraju (w tym również w wyniku zwrotu przez podmiot pośredniczący albo podmiot zużywający), albo też są przemieszczane, w celu dokonania eksportu, ze składu podatkowego na terytorium kraju do urzędu celnego na terytorium kraju nadzorującego wyprowadzenie tych wyrobów poza terytorium UE. Występuje ona także w innych przypadkach określonych w analizowanym przepisie, w szczególności zaś, gdy wyroby akcyzowe przemieszczane są ze składu podatkowego na terytorium kraju do składu podatkowego na terytorium państwa unijnego albo też ze składu podatkowego na terytorium państwa członkowskiego do składu podatkowego na terytorium kraju.

Procedurę zawieszenia poboru akcyzy, zgodnie z definicją legalną zamieszczoną w art. 2 ust. 1 pkt 12 AkcyzaU, stosuje się podczas produkcji, przetwarzania i magazynowania, przeładowywania i przemieszczania wyrobów akcyzowych. Dotyczy ona, co do zasady, wyrobów akcyzowych określonych w załączniku Nr 2 do ustawy (np. tłuszczów i olejów, piwa, wina, wódki, likierów i innych napojów alkoholowych, gazu ziemnego – mokrego). Procedura ta nie ma zastosowania do energii elektrycznej, wyrobów gazowych, wyrobów węglowych oraz suszu tytoniowego. W sytuacji gdy procedura zawieszenia poboru akcyzy wiąże się z przemieszczaniem wyrobów akcyzowych muszą im towarzyszyć administracyjne dokumenty towarzyszące, zaś sam wyrób musi być objęty zabezpieczeniem akcyzowym. Może być ono złożone w formie depozytu w gotówce, gwarancji bankowej lub ubezpieczeniowej, czeku potwierdzonego przez osobę prawną mającą siedzibę na terytorium UE lub terytorium państwa członkowskiego Europejskiego Stowarzyszenia Wolnego Handlu (EFTA), weksla własnego albo też innego dokumentu mającego wartość płatniczą (art. 67 ust. 1 AkcyzaU). Zabezpieczenie akcyzowe obowiązuje na całym terytorium UE.

Pobór akcyzy od wyrobów akcyzowych zawiesza się ponadto, gdy wyroby akcyzowe są przemieszczane z terytorium kraju na terytorium państwa członkowskiego przez terytorium państwa trzeciego. Procedurę zawieszenia poboru akcyzy stosuje się na terytorium kraju również do wyrobów akcyzowych innych niż określone w załączniku Nr 2 do ustawy, objętych stawką akcyzy inną niż stawka zerowa.

Zasady przemieszczania wyrobów akcyzowych z zastosowaniem zawieszenia poboru akcyzy zostały szczegółowo uregulowane w przepisach art. 41a–41h analizowanej ustawy.

Nb. 917

Dla funkcjonowania podatku akcyzowego podstawowe znaczenie ma **zakończenie procedury zawieszenia poboru akcyzy**. Problematyka ta została uregulowana w przepisach art. 42–45. Następuje to w szczególności z dniem **wyprowadzenia** wyrobów akcyzowych ze składu podatkowego poza procedurę zawieszenia poboru akcyzy, z dniem **zużycia** wyrobu akcyzowego w składzie podatkowym, a także w przypadku **naruszenia warunków procedury zawieszenia** poboru akcyzy (art. 42 AkcyzaU). Inne przypadki zakończenia procedury zawieszenia poboru akcyzy regulują przepisy art. 44 AkcyzaU. Wiążą się one – m.in. z cofnięciem lub wygaśnięciem zezwolenia na prowadzenie składu podatkowego lub na wysyłanie wyrobów akcyzowych jako zarejestrowany wysyłający, z zaprzestaniem wykonywania czynności podlegającej podatkowi akcyzowemu przez podmiot prowadzący skład podatkowy lub przez zarejestrowanego wysyłającego, albo też z likwidacją ich przedsiębiorstwa. Zastosowanie zawieszenia poboru akcyzy ma istotny wpływ na powstanie zobowiązania podatkowego. Powstaje ono, zgodnie z art. 45 AkcyzaU, z dniem **zakończenia** procedury zawieszenia poboru akcyzy.

Istotne znaczenie z punktu widzenia analizowanych tu zagadnień ma normatywne określenie składu podatkowego oraz zasady udzielania zezwoleń na jego prowadzenie.

918 Zgodnie z definicją legalną zawartą w art. 2 ust. 1 pkt 10 AkcyzaU, za **skład podatkowy** uznaje się miejsce, w którym określone wyroby akcyzowe są: produkowane, magazynowane, przeładowywane, lub do którego wyroby te są wprowadzane, albo z którego są wyprowadzane – z zastosowaniem zawieszenia poboru akcyzy. Produkcja wyrobów akcyzowych określonych w załączniku Nr 2 do ustawy może się odbywać **wyłącznie w składzie podatkowym**, podobnie jak magazynowanie wyrobów akcyzowych w procedurze zawieszenia poboru akcyzy (art. 47 AkcyzaU). Ważne znaczenie dla funkcjonowania podatku akcyzowego ma także ustawowa definicja **pośredniczącego podmiotu węglowego i pośredniczącego podmiotu tytoniowego**. Jest nim, w pierwszym przypadku, zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 23a, podmiot mający siedzibę lub miejsce zamieszkania na terytorium kraju, dokonujący sprzedaży, dostawy wewnątrzwspólnotowej, nabycia wewnątrzwspólnotowego, importu lub eksportu wyrobów węglowych, a także używający tych wyrobów w sytuacjach określonych w tym przepisie, zaś w drugim, podmiot prowadzący działalność gospodarczą w zakresie sprzedaży suszu tytoniowego (art. 2 ust. 1 pkt 23b AkcyzaU).

Zasadniczymi przesłankami prawnymi uzyskania zezwolenia na prowadzenie składu podatkowego jest, **wykonywanie działalności polegającej na produkcji, przeładowywaniu lub magazynowaniu wyrobów akcy-**

zowych, posiadanie statusu podatnika podatku od towarów i usług (wymóg posiadania statusu podatnika podatku od towarów i usług nie dotyczy rolników spełniających warunki określone przez prawo) oraz posiadanie tytułu prawnego do korzystania z miejsca, w którym ma być prowadzony skład podatkowy, jak wreszcie złożenie **zabezpieczenia akcyzowego**.

Zawieszenie poboru akcyzy może dotyczyć także **nabywania** wyrobów akcyzowych zharmonizowanych przez **zarejestrowanego odbiorcę i zarejestrowanego wysyłającego**. Według definicji legalnej zawartej w art. 2 ust. 1 pkt 13 AkcyzaU, zarejestrowany odbiorca jest to podmiot, któremu – w ramach prowadzonej działalności gospodarczej – wydano zezwolenie na **nabywanie (albo na jednorazowe nabycie) wewnątrzwspólnotowe wyrobów akcyzowych wysłanych**, z zastosowaniem procedury **zawieszenia poboru akcyzy. Natomiast zarejestrowany wysyłający** jest podmiotem, któremu – w ramach prowadzonej działalności gospodarczej – wydano zezwolenie na wysyłanie importowanych wyrobów akcyzowych z miejsca importu z zastosowaniem procedury zawieszenia poboru akcyzy (art. 2 ust. 1 pkt 14a). Podmioty te nie mogą magazynować ani wysyłać wyrobów akcyzowych z zastosowaniem procedury zawieszenia poboru akcyzy (art. 59 i 62c AkcyzaU). **Obowiązek podatkowy zarejestrowanego odbiorcy z tytułu nabycia wewnątrzwspólnotowego powstaje** w momencie, w którym wyroby akcyzowe zostały wprowadzone do określonego we właściwym zezwoleniu miejsca ich odbioru.

919 Wyroby akcyzowe objęte są zakresem przedmiotowym podatku akcyzowego również w przypadku wystąpienia **ubytków**, powstałych w czasie produkcji, magazynowania, przerobu, zużycia lub przewozu. Normy dopuszczalnych ubytków niektórych wyrobów akcyzowych ustala dla poszczególnych podmiotów, na ich wniosek, naczelnik urzędu skarbowego.

920 Szczególnym rodzajem podatku akcyzowego jest podatek obejmujący swym zakresem przedmiotowym **samochody osobowe**. Zagadnienia te zostały uregulowane w przepisach działu V ustawy o podatku akcyzowym „Opodatkowanie akcyzą samochodów osobowych" (art. 100–113). **Przedmiotem opodatkowania** jest, import samochodu osobowego niezarejestrowanego wcześniej na terytorium kraju, nabycie wewnątrzwspólnotowe samochodu osobowego niezarejestrowanego na terytorium kraju oraz pierwsza sprzedaż na terytorium kraju samochodu osobowego niezarejestrowanego na terytorium kraju, wyprodukowanego na terytorium kraju, lub od którego nie została zapłacona akcyza (art. 100 AkcyzaU). **Podatnikami** są osoby fizyczne, osoby prawne lub jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej, z którymi można powiązać przedstawiony przedmiot opodatkowania (art. 102 AkcyzaU). W przypadku gdy samo-

chód stanowi przedmiot współwłasności, podatnikami są wszyscy współwłaściciele, którzy ponoszą także solidarną odpowiedzialność za zobowiązanie podatkowe.

Obowiązek podatkowy w przypadku importu samochodu osobowego powstaje z dniem powstania długu celnego, zaś przy nabyciu wewnątrzwspólnotowym – z dniem: przemieszczenia samochodu osobowego z terytorium państwa członkowskiego na terytorium kraju, nabycia prawa rozporządzania samochodem jak właściciel lub też z dniem złożenia wniosku o rejestrację samochodu na terytorium kraju. Przepisy zamieszczone w analizowanym dziale przewidują wiele zwolnień o charakterze podmiotowo-przedmiotowym (art. 110–112). Poza tym, minister właściwy do spraw finansów publicznych może w drodze rozporządzenia wprowadzić inne niż przewidziane w ustawie, zwolnienia podatkowe.

921 Podatek akcyzowy – podobnie jak podatek od towarów i usług – należy do podatków z tzw. **zamkniętym stanem faktycznym**. Oznacza to, że czynności dotyczące wyrobów akcyzowych, związane z producentem i importerem, rodzą w momencie ich wystąpienia zarówno obowiązek, jak i wynikające z niego zobowiązanie podatkowe. Przekształcenie obowiązku podatkowego w zobowiązanie podatkowe odbywa się – podobnie jak w podatku od towarów i usług – przy wykorzystaniu techniki postępowania podatkowego opartego na **samoobliczaniu podatkowym lub też na obliczaniu podatku przez płatnika**.

922 Obowiązki proceduralne podmiotów podlegających podatkowi akcyzowemu rozpoczynają się (podobnie jak w przypadku podatku od towarów i usług) od dokonania **zgłoszenia rejestracyjnego**. Podatnicy prowadzący działalność gospodarczą w zakresie wyrobów akcyzowych powinni dokonać tego zgłoszenia naczelnikowi urzędu skarbowego jeszcze przed dniem wykonywania czynności podlegających opodatkowaniu lub przed dniem wykonania czynności z wykorzystaniem wyrobów akcyzowych objętych zwolnieniem od akcyzy. Naczelnik ten prowadzi rejestr podatników. Ma on obowiązek wydania zaświadczenia, że dany podmiot jest zarejestrowanym podatnikiem, każdemu, kto ma interes prawny w uzyskaniu takiej informacji.

923 Zgodnie z zasadami techniki samoobliczania, na podatnikach ciąży obowiązek składania w urzędzie skarbowym **deklaracji dla podatku akcyzowego** za okresy miesięczne. Spoczywa na nich również obowiązek obliczenia i zapłaty akcyzy (na rachunek właściwego urzędu skarbowego) za okresy miesięczne w terminie do 25. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym powstał obowiązek podatkowy. Zarejestrowani odbiorcy (z wyłączeniem odbiorców posiadających zezwolenie na jednorazowe nabycie wyrobów akcyzowych) oraz podmioty prowadzące składy podat-

kowe obowiązani są do obliczenia i zapłaty **akcyzy wstępnie za okresy dzienne**. Zobowiązanie podatkowe przyjmuje się w wysokości wynikającej z deklaracji podatkowej, chyba że organ podatkowy ustali inną wysokość tego zobowiązania. Na podatnikach dokonujących **importu** wyrobów akcyzowych ciąży wreszcie obowiązek obliczenia i wykazania kwoty akcyzy w zgłoszeniu celnym.

IV. Podstawa opodatkowania i stawki podatkowe

924 Podstawa opodatkowania w podatku akcyzowym jest mocno powiązana ze stawkami podatkowymi. Obydwa elementy konstrukcyjne podatku są zróżnicowane w zależności od przedmiotu opodatkowania. W przypadku **wyrobów energetycznych** podstawą opodatkowania jest ich ilość wyrażona, w zależności od rodzaju wyrobu, w litrach lub kilogramach albo w wartości energetycznej. Natomiast podstawę opodatkowania **energii elektrycznej** stanowi jej ilość wyrażona w megawatogodzinach. Przy opodatkowaniu **napojów alkoholowych** (alkohol etylowy, piwo, wino, wódki, napoje fermentowane oraz wyroby pośrednie) podstawa opodatkowania określana jest w hektolitrach gotowego wyrobu. W przypadku **wyrobów tytoniowych** podstawę opodatkowania stanowi ilość sztuk wyrobów tytoniowych (np. papierosy, cygara i cygaretki) lub też ilość kilogramów (tytoń do palenia), a **suszu tytoniowego**, wyrażona w kilogramach jego ilość (za susz tytoniowy uznaje się, bez względu na wilgotność, tytoń, który nie jest połączony z żywą rośliną i nie jest jeszcze wyrobem tytoniowym – art. 99a AkcyzaU). Podstawą opodatkowania dla **wyrobów gazowych** jest ich wartość opałowa. Wreszcie podstawą opodatkowania przy opodatkowania samochodów osobowych jest kwota należna z tytułu sprzedaży samochodu, kwota jaką podatnik obowiązany jest zapłacić za samochód albo wartość celna samochodu powiększona o należne cło.

925 Uzależnienie konstrukcji prawnej stawki podatkowej od rodzaju podstawy opodatkowania jest w podatku akcyzowym bardzo widoczne. Regułą jest, iż wówczas, gdy podstawa opodatkowania wyrażona jest ilościowo, stawka podatkowa przybiera formę stawki kwotowej. Natomiast, gdy ustawodawca określa podstawę opodatkowania wartościowo (np. podstawa opodatkowania samochodów osobowych), stawka ma charakter procentowy. Niekiedy jednak przyjmuje się w analizowanej ustawie stawki mieszane – częściowo kwotowe, a częściowo procentowe, jak to ma miejsce w przypadku wyrobów tytoniowych.

926 Stawki podatkowe dla wyrobów energetycznych, w szczególności odnoszące się do paliw silnikowych, oleju opałowego i gazu, wyrażone są

kwotowo w stosunku do określonej ilości gotowego wyrobu. W przypadku energii elektrycznej i wyrobów gazowych stawka podatkowa ma również postać stawki kwotowej odnoszonej do megawatogodziny oraz gigadżuli (GJ), podobnie jak stawki podatkowe ustalone w stosunku do napojów alkoholowych, określane kwotowo w odniesieniu do ilości hektolitrów alkoholu.

Wyroby tytoniowe – papierosy, cygara i cygaretki oraz tytoń – objęte są mieszaną stawką podatkową. Jest to jednocześnie stawka kwotowa odnoszona do określonej liczby sztuk papierosów, cygar i cygaretek i do kilogramów tytoniu oraz stawka maksymalnej ceny.

927 Od przestawionych stawek znacznie odbiega konstrukcja stawki przyjętej przy opodatkowaniu **samochodów osobowych**. Jest to stawka typowa dla podatków obrotowych. Ma ona charakter stawki proporcjonalnej (stałej) odnoszonej do podstawy opodatkowania, którą stanowi kwota należna z tytułu sprzedaży samochodu lub jego wartość celna. Na uwagę zasługuje tu przepis art. 104 zgodnie z którym, w sytuacji gdy wysokość podstawy opodatkowania podana przez podatnika, znacznie odbiega – bez uzasadnionej przyczyny – od średniej wartości rynkowej, organ podatkowy wzywa podatnika do zmiany podstawy opodatkowania lub wskazania przyczyn uzasadniających podanie jej w wysokości znacznie odbiegającej od wartości rynkowej. Jeżeli podatnik nie udzieli odpowiedzi na wezwanie organu albo nie dokona zmiany wysokości podstawy opodatkowania lub nie wskaże przyczyn znacznego odbiegania wartości samochodu od wartości rynkowej, organ podatkowy określi jej wysokość.

§ 5. Podatek od gier

928 Podatek od gier uregulowany jest w rozdziale 7 „Podatek od gier" (art. 71–77) ustawy z 19.11.2009 r. o grach hazardowych (tekst jedn. Dz.U. z 2018 r. poz. 165 ze zm.). **Podmiotami** obciążonymi tym podatkiem są osoby fizyczne, osoby prawne oraz jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej, które prowadzą działalność w zakresie gier hazardowych na podstawie udzielonej koncesji lub udzielonego zezwolenia, a także podmioty urządzające gry objęte monopolem państwa, jak również uczestnicy turnieju gry w pokera.

Przedmiot podatku stanowi urządzanie gier losowych oraz udział w pokerze rozgrywanym w formie turnieju gry w pokera. W zasadzie można przyjąć, że **podstawę opodatkowania** stanowi przychód uzyskiwany przez podmioty prowadzące działalność objętą zakresem przedmiotowym

tego podatku. W szczególności jest to przychód, który nie podlega sumowaniu, osiągany z poszczególnych rodzajów gier hazardowych. W zależności od rodzaju gier losowych i zakładów wzajemnych kształtowany jest on przez wpływy uzyskiwane ze sprzedaży losów, wpłaconych stawek w grach liczbowych i zakładach wzajemnych, wartość kartonów zakupionych przez podmiot prowadzący grę albo wartość kartonów użytych do gry, czy też kwotę stanowiącą różnicę między kwotą uzyskaną z wymiany żetonów do gry lub wpłaconą do kasy salonu i zakredytowaną w pamięci automatu lub wpłaconą do automatu a sumą wygranych uzyskanych przez uczestników gry.

Organami podatkowymi właściwymi w zakresie podatku od gier są naczelnicy urzędów skarbowych i dyrektorzy izb administracji skarbowej.

929 Podatek od gier pobierany jest według **stawek** zróżnicowanych. Występują tu stawki proporcjonalne – w granicach od 2,5% do 50%, w zależności od rodzaju gry. Prawodawca zastosował dla tego podatku technikę obliczania i poboru opartą na **samoobliczaniu należności podatkowych**. Podatnicy prowadzący działalność w zakresie gier mają bowiem obowiązek składania miesięcznych deklaracji podatkowych oraz obliczania i wpłacania obciążającego ich podatku na rachunek urzędu skarbowego. Z reguły na podatnikach ciąży także obowiązek dokonywania wstępnych wpłat za okresy dzienne („wpłaty dzienne"), stanowiących zaliczkę na podatek uiszczany za okresy miesięczne.

930 Zobowiązanie podatkowe przyjmuje się w kwocie wynikającej z deklaracji, chyba że organ podatkowy określi je w innej wysokości. Stosuje się tu również obliczanie podatku przez **płatnika**. Podmioty urządzające turniej gry w pokera mają bowiem obowiązek obliczania i poboru oraz wpłaty podatku na rachunek właściwego urzędu skarbowego, pomniejszającego wygraną.

Podatek od gier jest podatkiem obrotowym obciążającym usługi polegające na prowadzeniu gier hazardowych i innych gier określonych w przepisach analizowanej ustawy. Usługi te zostały wyodrębnione z ogólnego podatku obrotowego (czynności wykonywane w ramach działalności poddanej temu podatkowi nie podlegają podatkowi od towarów i usług) i poddane obciążeniom podatkowym o charakterze specjalnego podatku obrotowego. Można go zaliczyć do podobnej grupy podatków jako podatek akcyzowy, gdyż w płaszczyźnie formalnoprawnej jego konstrukcja odpowiada formule **specjalnych podatków obrotowych**. Opodatkowane są tu bowiem określone rodzaje czynności, obciążone według stawek podatkowych zróżnicowanych w zależności od ich rodzaju. Podobieństwo pomiędzy tymi podatkami ma jednak tylko charakter formalny (nawet je-

żeli przyjąć, że gry i zakłady są swego rodzaju usługami o charakterze konsumpcyjnym). Ich rola w polskim systemie podatkowym jest zupełnie różna.

Podatek od gier należy do marginalnych podatków, mających minimalne znaczenie fiskalne; praktycznie nie wywiera on żadnego wpływu na zjawiska gospodarcze i społeczne. Można go porównać do drobnych podatków konsumpcyjnych obciążających dochody wydatkowane, występujących we współczesnych systemach podatkowych (np. podatek od wyścigów konnych i loterii oraz podatek od domów gry, występujące w niemieckim systemie podatkowym). Nadają one pewien koloryt tym systemom, wskazując jednocześnie na określone związane z nimi tradycje.

§ 6. Podatek od czynności cywilnoprawnych

I. Uwagi ogólne

931 Podatek od czynności cywilnoprawnych uregulowany jest w ustawie z 9.9.2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych (tekst jedn. Dz.U. z 2017 r. poz. 1150). Jest to **podatek od odpłatnego nabycia praw majątkowych**, który był w okresie powojennym unormowany wraz z podatkiem od nieodpłatnego nabycia praw majątkowych dekretem z 3.2.1947 r. o podatku od nabycia praw majątkowych (Dz.U. z 1951 r. Nr 9, poz. 74 ze zm.). W 1975 r. podatki te zostały unormowane w odrębnych aktach prawnych. Odpłatne nabycie praw majątkowych uregulowano w ustawie z 19.12.1975 r. o opłacie skarbowej (Dz.U. Nr 45, poz. 226), uchylonej przez obowiązującą do końca 2000 r. ustawę z 31.1.1989 r. o opłacie skarbowej (obecnie obowiązuje ustawa z 8.12.2006 r. o opłacie skarbowej, tekst jedn. Dz.U. z 2016 r. poz. 1827 ze zm.), zaś nieodpłatne nabycie praw majątkowych unormowano ustawą z tej samej daty o podatku od spadków i darowizn (Dz.U. Nr 45, poz. 228), która obowiązywała do połowy 1983 r. (dokładnie do 11.8.1983 r.), kiedy to weszła w życie obecnie obowiązująca ustawa z 28.7.1983 r. o podatku od spadków i darowizn (tekst jedn. Dz.U. z 2017 r. poz. 833).

932 Odrębne unormowanie odpłatnego i nieodpłatnego nabycia praw majątkowych należy uznać za w pełni uzasadnione. Podatek od nabycia praw majątkowych w drodze spadków i darowizn jest bowiem podatkiem majątkowym (od nieodpłatnego powiększenia majątku), natomiast podatek od odpłatnego nabycia praw majątkowych w drodze czynności cywilnoprawnych jest ze swej istoty prawnej **podatkiem od niezawodowego ob-**

rotu majątkiem, wywodzącym się historycznie, także w Polsce, od opłat stemplowych. Jest on zbliżony do ogólnego podatku obrotowego, a nawet pozostaje w stosunku do niego w swoistej konkurencji. W wielu przypadkach tylko zawodowy charakter danej czynności prawnej lub też brak tego przymiotu przesądza o tym, że czynność objęta jest podatkiem od towarów i usług albo też podatkiem od czynności cywilnoprawnych.

Podatek od czynności cywilnoprawnych uregulowany w ustawie z 2000 r. stanowi **opodatkowanie obrotów związanych z przenoszeniem wartości majątkowych**. Wynika to zarówno z historycznego rozwoju opodatkowania czynności prawnych przenoszących wartości majątkowe, jak i z konstrukcji obowiązującego w polskim systemie podatku od takich czynności.

933 Analizowany podatek różni się dość poważnie od przedstawionych już podatków obrotowych. Przede wszystkim, inaczej niż w podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowym, podmiot prawny podatku jest równocześnie podmiotem ekonomicznym, ponoszącym ciężar opodatkowania. Podatek ten należy zatem zaliczyć do **podatków bezpośrednich**, zaś możliwości przerzucenia go na inne podmioty są teoretycznie podobne, jak w przypadku pozostałych podatków bezpośrednich.

934 Podatek od czynności cywilnoprawnych – inaczej niż podatek od towarów i usług i podatek akcyzowy – nie może być zaliczany do podatków konsumpcyjnych. Tradycyjnie bowiem podatki konsumpcyjne – tak jak ma to miejsce w obu wymienionych podatkach – pobierane są w nawiązaniu do używania określonych dóbr. Ich istotę można zatem sprowadzić do przejmowania przez władzę publiczną (państwo lub samorząd) zasobów materialnych określonych podmiotów w związku z dokonywaniem przez nie wydatków na nabywanie dóbr lub korzystanie z usług.

II. Zakres podmiotowy i przedmiotowy

935 **Obowiązek podatkowy** z tytułu podatku od czynności cywilnoprawnych ciąży na osobach fizycznych, osobach prawnych i jednostkach organizacyjnych nieposiadających osobowości prawnej będących stronami czynności cywilnoprawnych. Prawodawca wyraźnie wskazuje, która strona jest podatnikiem (np. przy umowie sprzedaży – kupujący, przy umowie darowizny – obdarowany, przy umowie pożyczki i umowie depozytu nieprawidłowego – biorący pożyczkę lub przechowawca). W niektórych przypadkach obciążenie podatkowe dotyczy kilku podmiotów – wspólników spółki cywilnej przy umowie spółki cywilnej, lub też obu stron czynności cywilnoprawnej – stron umowy zamiany. W przypadku kilku podmio-

tów obciążonych obowiązkiem podatkowym, ciąży na nich zobowiązanie solidarne.

Zakresem **podmiotowym** analizowanego podatku objęty jest znaczny krąg podatników, zaś zwolnienia podmiotowe, stosunkowo nieliczne, dotyczą: państw obcych, międzynarodowych organizacji i instytucji oraz podmiotów korzystających z przywilejów dyplomatycznych, Skarbu Państwa, jednostek samorządu organizacji pożytku publicznego, jeżeli dokonują czynności cywilnoprawnych wyłącznie w związku z nieodpłatną działalnością pożytku publicznego, a ponadto osób nabywających na potrzeby własne sprzęt rehabilitacyjny, wózki inwalidzkie, motorowery, motocykle lub samochody osobowe.

Analizowany podatek obciąża **czynności cywilnoprawne, które nie mają charakteru zawodowego**. W tej sytuacji nie można wiązać obowiązku podatkowego, tak jak ma to miejsce przy zawodowym świadczeniu rzeczy lub usług, z podmiotem uzyskującym przychody z działalności gospodarczej. Istotnego znaczenia dla rozgraniczenia podatku od czynności cywilnoprawnych oraz podatku od towarów i usług nabiera więc ustalenie, czy dany rodzaj czynności ma charakter **zawodowy**, czy też pozbawiony jest tej cechy. W związku z tym zachodzi konieczność ścisłego powiązania zakresu podmiotowego podatku od czynności cywilnoprawnych z jego zakresem przedmiotowym. W największym uproszczeniu można przyjąć, że jeżeli dana czynność obrotu prawnego ma charakter zawodowy, co szczegółowo określa art. 15 VATU, to podlega ona przepisom tej ustawy, gdy zaś tej cechy nie posiada – przepisom ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych. Ważne znaczenie ma zatem ustalenie **zakresu przedmiotowego** czynności cywilnoprawnych objętych przepisami ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych. Związane są one bowiem z obrotem prawnym, który może podlegać podatkowi od towarów i usług (np. umowy sprzedaży), albo też są czynnościami prawnymi, które ze swej istoty nie mogą być objęte tym podatkiem.

936 **Przedmiotem** analizowanego podatku są **czynności cywilnoprawne** enumeratywnie wymienione w ustawie o podatku od czynności cywilnoprawnych. Opodatkowaniem objęte są ponadto orzeczenia sądów (w tym również polubownych) i ugody zawarte przed sądem, jeżeli wywołują takie same skutki prawne, jak czynności cywilnoprawne objęte zakresem przedmiotowym podatku od czynności cywilnoprawnych (czynności wymienione w art. 1 ust. 1 pkt 1 lub 2 PCzynCywPrU). Przejawia się tu wyraźnie podstawowa cecha prawa podatkowego, jaką jest wiązanie opodatkowania w pierwszym rzędzie z określoną rzeczywistością gospodarczą. Jeżeli zatem orzeczenia lub ugody sądowe prowadzą do takich sa-

mych skutków w sferze obrotu, co enumeratywnie wymienione w ustawie czynności cywilnoprawne, to nie mogą one pozostać poza zakresem opodatkowania. Podatkowi podlegają również zmiany umów wymienionych w art. 1 ust. 1 pkt 1 analizowanej ustawy, jeżeli powodują podwyższenie podstawy opodatkowania podatkiem od czynności cywilnoprawnych.

Ustawodawca przyjmuje generalną zasadę, ważną w świetle reguł funkcjonowania międzynarodowego prawa podatkowego i prawa unijnego, że czynności cywilnoprawne podlegają opodatkowaniu, **jeżeli dotyczą rzeczy znajdujących się** w Polsce lub praw majątkowych podlegających wykonaniu w Polsce. Odnosi się to także do umowy zamiany, jeżeli co najmniej jedna z rzeczy lub jedno z praw znajduje się na terytorium Polski. Natomiast, jeżeli rzeczy znajdują się za granicą lub prawa majątkowe wykonywane są za granicą, podlegają opodatkowaniu rozpatrywanym podatkiem, gdy nabywca ma miejsce zamieszkania lub siedzibę na terytorium Polski i czynność cywilnoprawna została dokonana w Polsce.

Umowa spółki osobowej i jej zmiana podlega opodatkowaniu tylko wówczas, gdy w chwili dokonywania tej czynności cywilnoprawnej siedziba spółki znajduje się na terytorium Polski. W przypadku spółki kapitałowej opodatkowanie ma miejsce, jeżeli w Polsce znajduje się rzeczywisty ośrodek jej zarządzania lub siedziba, jednak tylko pod warunkiem, że rzeczywisty ośrodek zarządzania nie znajduje się na terytorium innego państwa członkowskiego Unii Europejskiej.

937 Istotne znaczenie dla ustalenia zakresu przedmiotowego podatku od czynności cywilnoprawnych ma przepis art. 2 PCzynCywPrU określający **czynności cywilnoprawne niepodlegające opodatkowaniu**. Wymienia on rodzaje czynności cywilnoprawnych, których wykonywanie nie jest objęte zakresem przedmiotowym regulacji ustawowej – czynności **niepodlegające opodatkowaniu** (np. czynności cywilnoprawne w sprawach alimentacyjnych, opieki, kurateli i przysposobienia, ubezpieczenia społecznego, ubezpieczenia zdrowotnego, opieki społecznej), jak również czynności cywilnoprawne związane z podatkiem od towarów i usług. Zgodnie z art. 2 pkt 4 PCzynCywPrU, nie podlegają podatkowi czynności cywilnoprawne inne niż umowa spółki i jej zmiany w zakresie w jakim są opodatkowane podatkiem od towarów i usług albo przynajmniej jedna ze stron, jest zwolniona od podatku od towarów i usług z tytułu dokonania tej czynności z wyjątkiem jednak zwolnień od podatku od towarów i usług wymienionych w rozpatrywanych przepisach (np. umowa sprzedaży i jej zmiany, której przedmiotem jest nieruchomość lub jej część, umowa sprzedaży udziałów i akcji w spółkach handlowych). Rozpatrywany rodzaj zwolnienia odgrywa szczególną rolę przy ustalaniu zakresu podatku

od czynności cywilnoprawnych z uwagi na swoistą konkurencję między tym podatkiem a podatkiem od towarów i usług.

Opodatkowaniu nie podlegają umowy spółki i ich zmiany związane z łączeniem spółek kapitałowych oraz przekształceniem spółki kapitałowej w inną spółkę kapitałową. Wolne od podatku od czynności cywilnoprawnych jest również wniesienie do spółki kapitałowej, w zamian za jej udziały lub akcje, przedsiębiorstwa spółki kapitałowej lub jego zorganizowanej części lub udziałów albo akcji innej spółki kapitałowej.

Przepisów określających, jakie czynności cywilnoprawne **nie podlegają** opodatkowaniu, nie można mylić z przepisami regulującymi **zwolnienia** od podatku zamieszczonymi w rozdziale 4 ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych „Zwolnienia od podatku". W przypadku czynności niepodlegających opodatkowaniu prawodawca **wyłącza z zakresu regulacji prawnej analizowanej ustawy** czynności cywilnoprawne wymienione w art. 2. Natomiast wówczas, gdy ustawa reguluje zwolnienia podatkowe, oznacza to, iż określone w ustawie czynności cywilnoprawne objęte są jej zakresem normowania, lecz czynności te wykonywane przez **określone podmioty** zostają zwolnione od opodatkowania (zwolnienia podmiotowe uregulowane w art. 8 PCzynCywPrU) albo też zwolnieniem objęte są *expressis verbis* wymienione czynności (zwolnienia przedmiotowe uregulowane w art. 9 PCzynCywPrU).

Od podatku **zwolnione są** czynności cywilnoprawne przeniesienia własności nieruchomości (z wyjątkiem budynków mieszkalnych lub ich części – znajdujących się na obszarze miast) dokonywane w drodze umów: sprzedaży, dożywocia, o dział spadku, o zniesienie współwłasności, darowizny, zamiany, pod warunkiem że w rozumieniu przepisów o podatku rolnym, w chwili dokonania czynności, nabyte grunty stanowią gospodarstwo rolne lub wejdą w skład gospodarstwa rolnego będącego własnością nabywcy (art. 9 PCzynCywPrU). W szczególności zwolnienie to może mieć miejsce, gdy w wyniku dokonania czynności cywilnoprawnych zostanie utworzone lub powiększone gospodarstwo rolne (w granicach 11–300 ha) i będzie prowadzone przez nabywcę przez co najmniej 5 lat od jego nabycia. Ponadto, według tych przepisów zwolnione od podatku są niektóre rodzaje pożyczek (np. pożyczka udzielana przez wspólnika lub akcjonariusza spółce kapitałowej) lub umów spółki, jak również niektóre przypadki ustanawiania hipoteki.

III. Podstawa opodatkowania i stawka podatkowa

938 **Podstawa opodatkowania** w podatku od czynności cywilnoprawnych **nie jest jednolita**. Ustawodawca w art. 6 PCzynCywPrU określa podstawę

opodatkowania dla poszczególnych rodzajów czynności cywilnoprawnych podlegających opodatkowaniu. W przypadku umów sprzedaży – mających największe znaczenie przy opodatkowaniu odpłatnego nabycia praw majątkowych – podstawę opodatkowania stanowi **wartość rynkowa** rzeczy lub prawa majątkowego. Również wtedy, gdy przedmiotem podatku są czynności cywilnoprawne umów zamiany, w zasadzie przyjmuje się za podstawę opodatkowania wartość rynkową rzeczy lub prawa majątkowego, od którego przypada wyższy podatek. Przy umowach pożyczki i umowie depozytu nieprawidłowego podstawę opodatkowania stanowi jej kwota lub wartość pożyczki albo depozytu, przy umowie darowizny wartość długu i ciężarów albo zobowiązań przejętych przez obdarowanego, zaś przy umowie spółki (zawarcia spółki) wartość wkładów do spółki albo wartość kapitału zakładowego, wreszcie przy ustanowieniu hipoteki, kwota zabezpieczonej wierzytelności.

939 Wartość rynkowa przedmiotu czynności cywilnoprawnej ustalana jest na podstawie **przeciętnych cen** stosowanych w danej miejscowości w obrocie rzeczami tego samego gatunku i rodzaju, z dnia dokonania tej czynności. Niekiedy jednak w momencie dokonywania czynności cywilnoprawnej nie można ustalić wartości jej przedmiotu. Ustawodawca przyjął zatem zasadę, zgodnie z którą, jeżeli z treści czynności cywilnoprawnych wynika prawo żądania świadczenia, które nie może być oznaczone pod względem wielkości w chwili zawarcia umowy, podstawę obliczania podatku ustala się w miarę wykonywania świadczenia, z tym, że za zgodą podatnika organ podatkowy może przyjąć za podstawę opodatkowania prawdopodobną sumę wszystkich świadczeń za okres trwania czynności.

940 Podatek od czynności cywilnoprawnych jest podatkiem obrotowym związanym z przenoszeniem praw majątkowych. Różnorodność czynności cywilnoprawnych wykorzystywanych do przenoszenia wartości majątkowych nie pozwala na ustalenie, jak w przypadku innych podatków obrotowych, jednolitej podstawy opodatkowania odnoszącej się do wszystkich stanów faktycznych podlegających opodatkowaniu. Dlatego też prawodawca przyjmuje **kilka rodzajów podstaw opodatkowania** w zależności od tego, jak można trafnie i dogodnie określić wartość praw majątkowych stanowiących przedmiot umów lub innych czynności cywilnoprawnych podlegających opodatkowaniu. Ważne jest też z punktu widzenia podstawy opodatkowania, czy nabywca prawa majątkowego przed zawarciem umowy poczynił określone nakłady związane z daną rzeczą lub prawem majątkowym. Charakterystyczne jest tu stanowisko Sądu Najwyższego, który przyjął, że przy ustalaniu podstawy wymiaru podatku od wartości rzeczy lub praw będących przedmiotem czynności cywilnoprawnej odlicza się

wartość nakładów poczynionych przez nabywcę przed dokonaniem czynności (wyr. SN z 24.1.1990 r., III ARN 36/89, OSP 1991, Nr 1, poz. 23).

941 **Stawki podatkowe** w podatku od czynności cywilnoprawnych występują głównie w postaci **stawki proporcjonalnej** – stałej stawki procentowej charakterystycznej dla podatków obrotowych (niekiedy ustawodawca ustala kwoty podatku od określonych czynności cywilnoprawnych). Są to stawki stosunkowo niskie (od 0,1% do 2% podstawy opodatkowania). Wyjątkiem jest 20%, sankcyjna stawka podatkowa stosowana w przypadku, gdy przed organem podatkowym w toku czynności sprawdzających, postępowania podatkowego, kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej, podatnik powołuje się na fakt zawarcia umowy (określonej w art. 7 ust. 5 PCzynCywPrU), a należny podatek od tych czynności cywilnoprawnych nie został zapłacony. Stawka sankcyjna dotyczy także przypadku, gdy biorący pożyczkę powołuje się na fakt zawarcia umowy pożyczki, a nie spełnił warunków udokumentowania otrzymania środków pieniężnych na rachunek bankowy albo rachunek, który posiada w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej lub otrzymania ich przekazem pocztowym.

942 Proporcjonalne stawki podatkowe odgrywają podstawową rolę przy opodatkowaniu czynności cywilnoprawnych, co jest zrozumiałe zważywszy, że podatek od czynności cywilnoprawnych należy do podatków obrotowych. Jednak różnorodność czynności prawnych podlegających opodatkowaniu, a także formy, w jakich one występują, powoduje, że prawodawca niekiedy przyjmuje, jak już wskazywano, inne stawki podatkowe. Są to stawki niezwykle rzadko spotykane w innych rodzajach podatków.

IV. Obowiązek i zobowiązanie podatkowe oraz ustalanie i pobór należności podatkowych

943 **Obowiązek podatkowy** w podatku od czynności cywilnoprawnych powstaje z chwilą dokonania czynności cywilnoprawnej, uprawomocnienia się orzeczenia sądowego, doręczenia wyroku sądu polubownego albo zawarcia ugody, podjęcia uchwały o podwyższeniu kapitału spółki mającej osobowość prawną, złożenia oświadczenia o ustanowieniu hipoteki lub zawarcia umowy ustanawiającej hipotekę, a także z chwilą każdorazowej wypłaty środków pieniężnych. Obowiązek podatkowy powstaje także z chwilą powołania się przez podatnika na okoliczność dokonania czynności cywilnoprawnej – jeżeli podatnik nie złożył deklaracji w sprawie tego podatku w ciągu 5 lat od końca roku, w którym upłynął termin płatności, a następnie powołuje się przed organem podatkowym na fakt jej dokonania.

944 Podatek od czynności cywilnoprawnych należy do konstrukcji prawnych z tzw. **zamkniętym stanem faktycznym**, podobnie jak inne rodzaje podatków obrotowych. Oznacza to, że obowiązek i zobowiązanie podatkowe powstają równocześnie, a każdy akt obrotu rodzi zarówno obowiązek, jak i zobowiązanie podatkowe. Sposób i czas wykonania zobowiązania podatkowego uzależnione są od rodzaju stanu faktycznego rodzącego obowiązek podatkowy. Podatek od czynności cywilnoprawnych należy uiścić w ciągu 14 dni od dnia powstania obowiązku podatkowego.

945 Podatek od czynności cywilnoprawnych oblicza i odprowadza na rachunek organu podatkowego **podmiot objęty obowiązkiem podatkowym**. Zgodnie bowiem z treścią art. 10 PCzynCywPrU, podatnik jest obowiązany bez wezwania organu podatkowego złożyć deklarację w sprawie podatku od czynności cywilnoprawnych – według ustalonego wzoru – oraz obliczyć i wpłacić podatek w terminie 14 dni od dnia powstania obowiązku podatkowego.

946 W podatku od czynności cywilnoprawnych stosowana jest także technika obliczania należności podatkowych **przez płatnika** (art. 10 ust. 2 PCzynCywPrU). Do obliczania i poboru tego podatku zobowiązani są **notariusze** w przypadku czynności cywilnoprawnych dokonywanych w formie aktu notarialnego. Płatnicy – zgodnie z art. 10 ust. 3a PCzynCywPrU – są obowiązani do wpłacenia pobranego podatku w terminie 7 dni miesiąca następującego po miesiącu, w którym pobrano podatek, zaś notariusze są ponadto zobowiązani do przekazania w tym terminie organowi podatkowemu, w formie deklaracji elektronicznej, informacji o wysokości pobranego i wpłaconego podatku, w tym o kwocie podatku należnego poszczególnym gminom, jak również informacji o treści aktów notarialnych. Specyfika analizowanego podatku jako podatku o zamkniętym stanie faktycznym przejawia się także w instytucji prawnej **zwrotu podatku**.

Instytucja zwrotu podatku – uregulowana w art. 11 PCzynCywPrU – ma zupełnie inny charakter niż w przypadku innych podatków. Jest to zrozumiałe, zważywszy, że podatek dotyczy czynności jednorazowych rodzących jednocześnie obowiązek i zobowiązanie podatkowe, a więc nie występują w tych przypadkach zaległe lub bieżące zobowiązania podatkowe. Ponadto, prawodawca przyjmuje dla podatku od czynności cywilnoprawnych zasadę, zgodnie z którą podatek nie podlega zwrotowi po upływie 5 lat, licząc od końca roku, w którym został zapłacony.

947 Podatek podlega zwrotowi w szczególności, jeżeli zostały uchylone skutki prawne oświadczenia woli (nieważność względna), gdy nie spełnił się warunek zawieszający, od którego uzależniono wykonanie czynności cywilnoprawnych albo podwyższenie kapitału spółki nie zostało zareje-

strowane lub zostało zarejestrowane w wysokości niższej niż to zostało określone w uchwale. Wszystkie wymienione przypadki zwrotu podatku związane są bardzo mocno ze specyfiką strony przedmiotowej podatku od czynności cywilnoprawnej. Przedmiotem tego podatku (w szerokim jego rozumieniu, a więc łącznie z podstawą opodatkowania) jest nie rezultat czynności cywilnoprawnej (jak to ma miejsce w podatku dochodowym i podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowym), lecz sama czynność cywilnoprawna. Skoro zatem w ostatecznym rezultacie nie dochodzi w przedstawionych przypadkach do powstania czynności cywilnoprawnej lub przybiera ona inny kształt niż przyjęty w celu ustalenia należności podatkowej, to następstwem takich okoliczności jest zwrot podatku.

Rozdział IV. Podatki przychodowe i majątkowe

Literatura: *S. Babiarz*, Następstwo prawne spadkobierców i zapisobierców zwykłych w prawie podatkowym, Warszawa 2013; *S. Babiarz*, *A. Mariański*, *W. Nykiel*, Ustawa o podatku od spadków i darowizn. Komentarz, Warszawa 2010; *A. Borodo*, Podatek od nieruchomości w systemie finansowym samorządu terytorialnego, Toruń 1995; *tenże*, Samorząd terytorialny. System prawnofinansowy, Warszawa 2000; *P. Borszowski*, Ustawa o podatkach i opłatach lokalnych. Komentarz, Warszawa 2011; *P Borszowski*, *A. Małecka*, Ustawa o opłacie skarbowej, Warszawa 2014; *P. Borszowski*, *K. Stelmaszczyk*, Podatki i opłaty lokalne. Podatek rolny. Podatek leśny. Komentarz, Warszawa 2016; *B. Brzeziński*, Podatek od nieruchomości w świetle orzecznictwa NSA, Toruń 1993; *L. Etel*, Podatek od nieruchomości, rolny, leśny, Warszawa 2005; *tenże*, Podatki przychodowo-dochodowo-majątkowe, [w:] *L. Etel* (red.), System Prawa Finansowego, t. III, Prawo daninowe, Warszawa 2010; *tenże*, Reforma opodatkowania nieruchomości w Polsce, Białystok 1998; *tenże*, Uchwały podatkowe samorządu terytorialnego, Białystok 2004; *L. Etel*, *S. Presnarowicz*, Podatek od środków transportowych. Komentarz, Warszawa 2002; *ciż*, Podatki i opłaty samorządowe. Komentarz, Warszawa 2005; *L. Etel*, *S. Presnarowicz*, *G. Dudar*, Podatki i opłaty lokalne. Podatek rolny. Podatek leśny. Komentarz, Warszawa 2008; *L. Etel*, *R. Dowgier*, Podatki i opłaty lokalne. Czas na zmiany, Białystok 2013; *N. Gajl*, Modele podatkowe. Podatki lokalne, Warszawa 1995; *taż*, Modele podatkowe. Podatki majątkowe, Warszawa 1995; *A. Hanusz*, Polityka podatkowa w zakresie różnicowania obciążeń dochodów rolniczych w Polsce, Lublin 1996; *tenże* (red.), Źródła finansowania samorządu terytorialnego, redakcja naukowa, Warszawa 2015; *A. Hanusz*, *P. Czerski*, Gminne podarki i opłaty budżetowe, Kraków 2004; *A. Hanusz*, *A. Niezgoda*, *P. Czerski*, Dochody budżetu jednostek samorządu terytorialnego, Warszawa 2009; *H. Litwińczuk*, Podatki majątkowe, [w:] System instytucji prawno-finansowych PRL, t. III, Wrocław 1985; *R. Mastalski*, *E. Fojcik-Mastalska* (red.), Prawo finansowe, Warszawa 2011; *Z. Ofiarski*, Ustawa o podatku od spadków i darowizn, Warszawa 2002; *J.M. Salachna*, Granice samodzielności legislacyjnej jednostek samorządu terytorialnego. Studium prawnofinansowe na gruncie ustrojowym, Gdańsk 2012; *P. Smoleń*, Kształtowanie obciążenia w podatku od spadków i darowizn, Lublin 2006; *tenże*, Podatki majątkowe, [w:] *L. Etel* (red.), System Prawa Finansowego, t. III, Prawo daninowe, Warszawa 2010; *E. Tegler*, Finanse gmin, Zielona Góra 1994.

§ 1. Historia

948 Podatki przychodowe i majątkowe należą do najstarszych. Ich początków należy szukać jeszcze w starożytności, kiedy to w niektórych państwach, jak na przykład w Rzymie, wykształciły się pewne elementy podatku gruntowego związane z okresowym szacowaniem gruntu (kataster gruntowy). Wysokość pogłównego (*tributum capitis*) uzależniona była w Rzymie od zaliczenia podatników do jednej z pięciu klas tworzonych według szacunku ich majątku. Istotną rolę w opodatkowaniu majątku w Grecji i Rzymie odgrywał podatek spadkowy.

W średniowieczu, charakteryzującym się wyraźnym regresem opodatkowania, ustroje podatkowe poszczególnych państw oparte były także w znacznym stopniu na podatkach przychodowych i majątkowych. Miały one decydujące znaczenie również w systemach podatkowych funkcjonujących w okresie nowożytnym, aż do początków XX w.

949 W wielu krajach europejskich systemy podatkowe w XIX w. oparte były na opodatkowaniu **przychodów i majątku**, a w szczególności na podatkach, których przedmiot stanowiło obciążenie gruntów, budynków oraz przychodów z przemysłu i rzemiosła. Były to głównie **podatki rzeczowe**, uwzględniające w niewielkim stopniu osobę podatnika. Dopiero w II połowie XIX w. zaczęto przy opodatkowaniu przychodów zwracać uwagę (zwłaszcza w Prusach) na element podmiotowy. Prowadziło to stopniowo – w zależności od uwarunkowań gospodarczych i społecznych poszczególnych krajów, a także pewnych zaszłości historycznych – do przekształcania podatków przychodowych w podatki dochodowe. Podatki dochodowe nie wyeliminowały jednak całkowicie ze współczesnych systemów podatkowych podatków przychodowych i majątkowych, ograniczając jednak zdecydowanie ich znaczenie. Nie dotyczy to ogólnego podatku obrotowego, zaliczanego często do podatków przychodowych, który jednak w niniejszej pracy został wyodrębniony i ujęty jako oddzielny rodzaj podatku.

950 Współczesne systemy podatkowe oparte są, jak wiadomo, na podatkach dochodowych oraz ogólnym podatku obrotowym i podatku akcyzowym. Nie oznacza to jednak, że podatki przychodowe i majątkowe w tych systemach nie występują. Chociaż niejednokrotnie są one dość ostro krytykowane przez doktrynę podatkową, to jednak ze względu na pewne tradycje (mające bez wątpienia wpływ na kształt systemów podatkowych), a także z uwagi na łatwość ustalania i poboru należności podatkowych, podatki te stanowią dość ważne elementy strukturalne poszczególnych systemów, zwłaszcza gdy chodzi o podatki samorządowe (lokalne). Za ich istnieniem

przemawiają również w pewnym zakresie względy polityki gospodarczej i społecznej, przesądzające o specjalnych formach opodatkowania rolnictwa i leśnictwa. Nie bez znaczenia jest również, że dochody pochodzące z rolnictwa i leśnictwa są trudne do ustalenia, co przesądza o oparciu opodatkowania tej działalności na konstrukcji prawnej przychodu podatkowego. W niektórych przypadkach także przyrost majątku nie może być w pełni poddany opodatkowaniu podatkiem dochodowym i zachodzi potrzeba obciążenia go specjalnym podatkiem od spadków i darowizn. Problem nie sprowadza się więc, jak można sądzić, do całkowitego eliminowania ze współczesnych systemów podatkowych podatków przychodowych i majątkowych, lecz raczej do takiego ich konstruowania, aby były one komplementarne w stosunku do ogólnego podatku obrotowego i podatku dochodowego, uzupełniając je w określonym zakresie.

§ 2. Podstawowe kierunki rozwoju polskich podatków przychodowych i majątkowych

I. Okres międzywojenny

W Polsce okresu międzywojennego podatki przychodowe i majątkowe **951**
odgrywały dość ważną rolę, chociaż podatki przychodowe stanowiły w zasadzie uzupełnienie podatku dochodowego. Takie bowiem podatki przychodowe, jak podatek przemysłowy, gruntowy i od nieruchomości miały w pewnym sensie formę przedpłaty na podatek dochodowy, zważywszy, że były z reguły potrącane od tego podatku.

Państwowy podatek przemysłowy został ostatecznie ukształtowany **952**
przepisami ustawy z 15.7.1925 r. o państwowym podatku przemysłowym (tekst jedn. Dz.U. z 1936 r. Nr 46, poz. 339), która dzieliła go na opłaty za świadectwa przemysłowe oraz podatek od obrotu (ogólny podatek obrotowy). Opłaty można było uznać za formę podatku przychodowego, skoro taryfy opłat za świadectwa zróżnicowane były w zależności od zewnętrznych oznak działalności przedsiębiorstwa, jak jego rodzaj, wielkość (oceniana m.in. przez liczbę zatrudnionych), a także miejscowość, w jakiej było ono położone. Przedsiębiorstwa obciążone były z reguły zarówno opłatą, jak i podatkiem obrotowym. Reforma podatku przemysłowego doprowadziła między innymi do zastąpienia świadectw przemysłowych opłatą rejestracyjną unormowaną w przepisach ustawy z 25.4.1938 r. o opłatach rejestracyjnych od przedsiębiorstw i zajęć (Dz.U. Nr 34, poz. 293 ze zm.). Istota prawna opłat rejestracyjnych była taka sama jak opłat za

świadectwa przemysłowe. Stanowiły one w dalszym ciągu rodzaj podatku przychodowego, tyle że miał być on pobierany na rzecz samorządu terytorialnego i gospodarczego oraz szkół zawodowych; podatek ten nie obowiązywał jednak w okresie międzywojennym, gdyż ustawa z 1938 r. miała wejść w życie 1.1.1940 r.

953 **Podatek gruntowy** nie był w okresie międzywojennym w pełni ujednolicony. Wprawdzie przepisy dekretu Prezydenta RP z 4.11.1936 r. o zmianie przepisów o państwowym podatku gruntowym (Dz.U. Nr 85, poz. 593 ze zm.) zawierały wiele rozwiązań prawnych kodyfikujących ten podatek, do końca okresu międzywojennego występowały jednak na terenach Polski pewne **różnice** w opodatkowaniu przychodów z rolnictwa. Miały one źródło w odmiennych konstrukcjach prawnych podatku gruntowego pochodzących z okresu zaborów.

W systemie rosyjskim nie istniał kataster gruntowy, który występował w byłym zaborze austriackim i pruskim. Wpływało to zarówno na materialnoprawne konstrukcje podatku gruntowego, jak też na metody jego wymiaru i poboru. Brak katastru gruntowego prowadził do daleko idących uproszczeń konstrukcji podatku gruntowego. Ustalany był on wówczas głównie w drodze corocznego określania dla poszczególnych powiatów, a następnie dzielenia go na gospodarstwa rolne – był to więc system kontyngentowy. Tam natomiast, gdzie występował **kataster gruntowy**, stanowił on podstawę ustalania należności podatkowych. W księgach katastralnych wpisywano bowiem czysty dochód katastralny (były zabór austriacki) lub podatek katastralny (były zabór pruski), które były podstawą ustalania należności podatkowych.

Wskazane różnice nie zmieniały jednak samego charakteru podatku gruntowego. Stanowił on rodzaj podatku przychodowego, z tym, że w przypadku, gdy przychody określano w oparciu o kataster gruntowy, były one z pewnością ustalone bardziej precyzyjnie, niż kiedy ich ustalenie opierano na systemie kontyngentowym. Dla wyrównania ciężarów podatkowych na poszczególnych terenach Polski stosowano podwyżki lub zniżki podatku gruntowego, głównie poprzez wykorzystywanie progresywnych i degresywnych stawek podatkowych.

954 Do podatków przychodowych należał także podatek od nieruchomości, który ostatecznie ukształtowany został przepisami dekretu Prezydenta RP z 14.1.1936 r. (Dz.U. Nr 3, poz. 14 ze zm.). Był to podatek rzeczowy, którego konstrukcję oparto przede wszystkim na samym przychodzie z nieruchomości. Podlegały mu osoby fizyczne i prawne uprawnione do pobierania czynszu lub bezpłatnie oddające do użytkowania nieruchomości mieszkaniowe, zaś podstawę opodatkowania stanowił **czynsz** należny

za rok poprzedzający rok podatkowy, a w przypadku nieruchomości oddanych w bezpłatne użytkowanie – czynsz, jaki by przypadał w razie ich wynajęcia. Opodatkowanie nie było więc związane z samym posiadaniem nieruchomości, ale z uzyskiwaniem z niej przychodów lub z możliwością ich uzyskania, co przesądza o zaliczeniu podatku od nieruchomości do podatków przychodowych, a nie majątkowych.

W okresie międzywojennym w Polsce występowały dwa podstawowe **955** podatki majątkowe – podatek od spadków i darowizn dotyczący przyrostu majątku oraz podatek od kapitałów i rent, zawierający w swej konstrukcji także pewne elementy podatku przychodowego.

Podatek od spadków i darowizn wykazywał dość długo pewne róż- **956** nice na poszczególnych terenach Polski, niedotyczące jednak podstawowych elementów jego konstrukcji. Podmiotami tego podatku byli spadkobiercy i obdarowani, a podstawę opodatkowania stanowiła czysta wartość rynkowa (wartość sprzedażna) spadku lub darowizny. Progresywną taryfę podatkową zróżnicowano nie tylko w zależności od wysokości podstawy opodatkowania, lecz także od stopnia pokrewieństwa pomiędzy spadkodawcą i spadkobiercą lub darczyńcą i obdarowanym. Konstrukcja ta była zatem typowa dla tego rodzaju podatków, a jej zasadnicze elementy można odnaleźć również we współczesnym polskim podatku od spadków i darowizn.

Ostateczne ukształtowanie konstrukcji **podatku od kapitałów i rent** **957** nastąpiło w 1935 r. Podlegały mu prawa majątkowe do wydobywania kopalin (gdy właściciel oddał je osobom trzecim) oraz przychody z oprocentowania bankowych rachunków bieżących płatnych na każde żądanie (rachunków *on call*). Podatek ten pobierany był u źródła, w drodze potrącania należności podatkowej przez bank lub przedsiębiorstwo wydobywcze (przy wypłacie należności z tytułu wykorzystania prawa do wydobywania kopalin lub z tytułu oprocentowania rachunku bankowego). Można przyjąć, że był to podatek majątkowy związany z korzystaniem z zasobów majątkowych lub praw majątkowych, zawierający jednak w swej konstrukcji także pewne elementy podatku przychodowego, gdyż wysokość opodatkowania uzależniano również od wielkości przychodów uzyskiwanych z wykorzystywania majątku należącego do podatnika przez osoby trzecie (przedsiębiorstwa wydobywcze lub banki).

II. Okres powojenny

Podatki przychodowe i majątkowe nie odgrywały w okresie powo- **958** jennym poważnej roli, zwłaszcza gdy chodzi o aspekt fiskalny. Niektóre

z nich próbowano natomiast wykorzystywać do oddziaływania na określone grupy podatników, jak to miało miejsce w przypadku podatku gruntowego oraz oprocentowania środków trwałych obciążającego od 1966 r. majątek przedsiębiorstw państwowych. Konstrukcja prawna podatku gruntowego, głównie zaś normatywne określenie przychodu szacunkowego, miała w swym założeniu tworzyć przesłanki do intensyfikacji produkcji rolnej. W przypadku oprocentowania majątku trwałego przedsiębiorstw państwowych także zakładano, że powinno ono wpłynąć na zwiększenie intensywności wykorzystania tego majątku oraz racjonalizację procesów inwestycyjnych.

959 W okresie powojennym występowały w Polsce również pewne **podatki majątkowe o charakterze doraźnym**. Należał do nich podatek majątkowy unormowany przepisami dekretu z 13.4.1945 r. o nadzwyczajnym podatku od wzbogacenia wojennego (Dz.U. Nr 13, poz. 72 ze zm.) oraz wprowadzony przez ustawę budżetową na 1975 r. (Dz.U. z 1974 r. Nr 48, poz. 293) jednorazowy podatek majątkowy, obejmujący swym zakresem przedmiotowym majątek osób fizycznych nabyty w okresie od 1.1.1954 r. i posiadany w dniu 31.12.1974 r. Podatek od wzbogacenia wojennego miał również miejsce w pierwszych latach okresu międzywojennego, a jego głównym celem było przywrócenie równowagi budżetowej oraz stworzenie podstaw do ustabilizowania waluty.

960 Podatek od wzbogacenia wojennego z 1945 r. obejmował przyrost majątku uzyskany w okresie 31.8.1939 r. do 30.6.1945 r., a jego zasadniczym celem było przejęcie przez państwo znacznej części majątku (podatek ten charakteryzował się niskim minimum wolnym od opodatkowania oraz wysoką progresją) uzyskanego poprzez wykorzystanie nadzwyczajnych okoliczności gospodarczych i rynkowych występujących w okresie wojny. Trudno natomiast znaleźć racjonalne uzasadnienie dla jednorazowego podatku majątkowego wprowadzonego w 1975 r., poza względami fiskalnymi oraz politycznymi. Zmierzał on głównie do ograniczenia majątku osobistego ludności osiągającego ponadprzeciętną wielkość ustaloną przez prawodawcę (opodatkowanie to obejmowało majątki przekraczające wielkością 700 000 zł).

W okresie powojennym w grupie podatków przychodowych i majątkowych podstawowe znaczenie miał podatek gruntowy (rolny) oraz podatek od nieruchomości, a także podatek od spadków i darowizn.

961 **Podatek gruntowy** do czasu wydania dekretu z 20.3.1946 r. o podatkach komunalnych (tekst jedn. Dz.U. z 1947 r. Nr 40, poz. 198 ze zm.) oparty był zasadniczo na konstrukcji prawnej dekretu Prezydenta RP z 4.11.1936 r. o zmianie przepisów o państwowym podatku gruntowym

(Dz.U. Nr 85, poz. 593 ze zm.), z pewnymi jej modyfikacjami dokonanymi przed wydaniem dekretu z 1946 r. Dekret ten należy uznać za akt prawny, który zapoczątkował zasadnicze przekształcenia w opodatkowaniu rolnictwa. Wprowadził on do polskiego systemu podatkowego przychodowo-dochodowy podatek gruntowy, zastępujący obciążenie gospodarstw rolnych z okresu międzywojennego podatkami państwowymi, komunalnymi oraz dodatkami do podatków. Od tego czasu rolnictwo opodatkowane było w zasadzie jednym podatkiem – podatkiem gruntowym.

962 Podatek gruntowy w okresie powojennym wprowadzony został przy przyjęciu założenia, że jest on jedynym podatkiem obciążającym rolnictwo. Obejmował on bowiem zarówno podmioty gospodarki nieuspołecznionej, jak i uspołecznionej, co było zupełną rzadkością w systemie podatkowym funkcjonującym wówczas w Polsce. Występowały w nim przede wszystkim elementy właściwe podatkom przychodowym. Podstawę opodatkowania stanowiły bowiem pożytki z gospodarstwa rolnego bez uwzględnienia kosztów ich uzyskania. Z drugiej jednak strony konstrukcja podatku gruntowego uwzględniała także w pewnym stopniu samą osobę podatnika – jego sytuację rodzinną i ekonomiczną.

Przekształcenia w opodatkowaniu rolnictwa, wyrażające się m.in. w obciążaniu go także podatkami typu dochodowego (jak np. opodatkowanie tzw. działów specjalnych gospodarstw rolnych podatkiem wyrównawczym, będącym w istocie podatkiem dochodowym), nie zmieniły w sposób radykalny zasadniczych elementów konstrukcyjnych podatku gruntowego ukształtowanych w pierwszych latach powojennych. Pozostał on bowiem w dalszym ciągu podatkiem przychodowym, obejmującym swym zakresem przedmiotowym w zasadzie cały (ogólny) obszar gospodarstwa rolnego, zaś jego podstawa opodatkowania określana była szacunkowo według kryteriów ustalonych przez prawodawcę.

963 Przyrost majątku podlegał opodatkowaniu **podatkiem od spadków i darowizn**. Ostateczne wykształcenie jego konstrukcji nastąpiło w okresie powojennym w dekrecie z 3.2.1947 r. o podatku od nabycia praw majątkowych (tekst jedn. Dz.U. z 1951 r. Nr 9, poz. 74 ze zm.), który obejmował swym zakresem przedmiotowym nie tylko nabycie praw majątkowych pod tytułem darmym – w drodze spadków i darowizn – lecz także pod tytułem odpłatnym. Dopiero ustawa z 19.12.1975 r. o podatku od spadków i darowizn (Dz.U. Nr 45, poz. 228) unormowała wyłącznie opodatkowanie nabywania praw majątkowych pod tytułem darmym.

Opodatkowanie przyrostu majątku aż do 1957 r. charakteryzowało się poważnymi obciążeniami spadków i darowizn o wyższej wartości, a także praktycznym niestosowaniem ulg i zwolnień podatkowych, które zaczy-

nają odgrywać większą rolę dopiero po 1957 r. Przepisy powołanej ustawy z grudnia 1975 r. nie zmieniły w sposób radykalny wysokości obciążeń podatkowych, przekształcając tylko w pewnym zakresie ich rozkład. Istotny wzrost obciążeń nastąpił dla przypadków przejmowania pod tytułem darmym majątków średniej wartości, przy stosunkowo niewielkich zmianach obciążeń majątków o znacznej wysokości. Pod rządem tej ustawy zmniejszono jednak opodatkowanie spadków i darowizn przepisami rozporządzenia Rady Ministrów z 19.3.1982 r. w sprawie złagodzenia obciążeń w podatku od spadków i darowizn (Dz.U. Nr 10, poz. 77). Wyrażało się to w poważnym ograniczeniu ciężaru podatkowego w stosunku do najbliższej rodziny spadkodawcy i darczyńcy oraz w pewnym złagodzeniu tego ciężaru w stosunku do pozostałych podatników.

964 Posiadanie majątku podlegało opodatkowaniu **podatkiem od nieruchomości**, a także obciążone było opłatą rejestracyjną od motocykli i samochodów osobowych oraz opłatą od środków transportowych – jachtów, promów, łodzi, motorowerów itp. Te dwa ostatnie obciążenia zostały skomasowane przez ustawę z 14.3.1985 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. Nr 12, poz. 50 ze zm.) w podatek drogowy, który później przybrał formę podatku od środków transportowych. Podstawowe znaczenie w opodatkowaniu posiadania majątku odgrywał w okresie powojennym podatek od nieruchomości.

965 Konstrukcja podatku od nieruchomości wzorowana była na rozwiązaniach prawnych obowiązujących w okresie międzywojennym. Jednak w pierwszych latach powojennych poważnie ograniczono ulgi oraz podniesiono obciążenie podatkowe, co w rezultacie spowodowało, że podatek ten był stosunkowo silnie odczuwany przez właścicieli nieruchomości budynkowych.

W rozwoju podatku od nieruchomości wykształciły się pewne jego typowe elementy konstrukcyjne, widoczne także obecnie. Chodzi zwłaszcza o przedmiot i podstawę opodatkowania. Zakres przedmiotowy tego podatku obejmował budynki i budowle związane z prowadzeniem działalności gospodarczej innej niż rolnicza i leśna oraz grunty niewchodzące w skład gospodarstwa rolnego lub leśnego. Podstawę opodatkowania kształtowano natomiast w zależności od rodzaju nieruchomości, co bez wątpienia wpływało na wysokość obciążenia podatkowego. Obciążenie to uzależnione było również od stawki podatkowej, determinowanej sposobem wykorzystywania nieruchomości (np. budynki mieszkalne, produkcyjne, inne budynki). Można więc przyjąć, że podatek od nieruchomości w ciągu swego historycznego rozwoju miał nie tylko elementy podatku od posiadania majątku, lecz także podatku przychodowego.

§ 3. Ogólna charakterystyka

966 Obciążenia podatkowe związane z przychodem i majątkiem należy rozpatrywać w kontekście całego systemu podatkowego. Mają one silne związki z innymi świadczeniami podatkowymi występującymi w danym miejscu i czasie, zaś zaliczenie ich do podatków przychodowych lub majątkowych jest w wielu przypadkach sprawą umowną. Często sam przedmiot opodatkowania – stanowiący najpowszechniejsze kryterium klasyfikacji podatkowej – nie jest wystarczający dla ustalenia, czy dany podatek należy uznać za dochodowy, przychodowy lub majątkowy. Również podatki obrotowe wykazują daleko idące związki z podatkami przychodowymi i majątkowymi. Niejednokrotnie więc podatki te są uzupełniające albo kontrolne w stosunku do podatku dochodowego, a nawet pełnią rolę wstępnego opodatkowania dochodów.

967 Generalnie można przyjąć, że wszelkie opodatkowanie koncentruje się **wokół majątku**. Podlega mu bowiem **przyrost czystego majątku** objęty podatkami typu dochodowego, **uzyskiwanie „surowego" majątku** obciążane podatkami przychodowymi, samo **posiadanie majątku** („zakrzepła substancja majątkowa") podlegające podatkom majątkowym i wreszcie **wydatkowanie majątku** obciążane podatkami konsumpcyjnymi. Często zatem wybór techniki opodatkowania przesądza, jakiego typu podatek zostanie przyjęty przez prawodawcę dla obciążenia majątku podatnika – majątku „w ruchu" (tworzonego lub wydatkowanego) albo też majątku „zakrzepłego" (posiadanego przez podatnika). Przyrost majątku pod tytułem darmym może bowiem być opodatkowany podatkiem od spadków i darowizn, co ma miejsce z reguły w przypadku osób fizycznych, albo też podatkiem dochodowym, co często występuje przy opodatkowaniu osób prawnych. Jeżeli natomiast majątek przynosi przychód, podlega on albo opodatkowaniu podatkiem dochodowym (gdy następuje pomniejszenie przychodu o koszty uzyskania), albo podatkiem przychodowym (gdy nie uwzględnia się tych kosztów). Prawodawca może wreszcie opodatkować samo posiadanie majątku (nieruchomości), albo też przychody, jakie podatnik uzyskuje lub może uzyskać z tego majątku. W pierwszym przypadku wystąpi podatek majątkowy, w drugim zaś przychodowy lub dochodowy. Opodatkowanie majątku „zakrzepłego" można też w pewnym stopniu traktować jako swego rodzaju uzupełnienie opodatkowania konsumpcji, gdyż dany podmiot powiększa ten majątek również poprzez ograniczenie konsumpcji, co prowadzi do zmniejszenia jego obciążenia z tytułu podatku obrotowego lub innego rodzaju podatku konsumpcyjnego.

968 Podatki przychodowe i majątkowe należy analizować w związku z pozostałymi elementami współczesnych systemów podatkowych. Systemy te – jak wiadomo – oparte są na podatkach dochodowych i na ogólnym podatku obrotowym oraz podatku akcyzowym; decydują one o kształcie ustroju podatkowego poszczególnych krajów. Chodzi zwłaszcza o relacje między podatkami bezpośrednimi i pośrednimi, a także o to, w jakim stopniu określony system podatkowy uwzględnia zasadę opodatkowania według zdolności świadczenia. Realizacja tej zasady zależy w pierwszym rzędzie od podatku dochodowego, jak również w pewnym stopniu od ogólnego podatku obrotowego (zwłaszcza podatku od wartości dodanej). Nie oznacza to jednak, że podatki przychodowe i majątkowe są obojętne z tego punktu widzenia. Ich rola sprowadza się jednak w znacznej mierze do uzupełniania konstrukcji prawnych podatku dochodowego i obrotowego. Istotne jest zatem, aby prawodawca traktował łącznie cały system podatkowy, konstruując podatki przychodowe i majątkowe jako komplementarne w stosunku do podstawowych elementów składowych danego systemu, a jednocześnie miał pełną świadomość mankamentów tych podatków, zwłaszcza traktowanych w oderwaniu od podatków dochodowych i obrotowych.

Jedną z podstawowych przesłanek racjonalnego systemu podatkowego jest przyjęcie zasady, że podatek obciąża **przysporzenie majątkowe w postaci przyrostu czystego majątku**, a więc dochód uzyskiwany z majątku, a nie jego substancję. Dlatego też opodatkowanie samego posiadania majątku powinno być bardzo ostrożne i mieć charakter uzupełniający w stosunku do obciążenia przyrostu majątku. Dotyczy to zwłaszcza sytuacji, gdy ze względów gospodarczych lub nawet techniczno-prawnych występują ograniczone możliwości sięgania do samego przyrostu majątku.

969 Podatki obciążające posiadanie majątku należą zasadniczo do tzw. podatków powinnych. Wysokość obciążenia podatkowego ma tu bowiem z reguły charakter **stały** (np. obciążenie nieruchomości), niezależny od kształtowania się przyszłych zdarzeń faktycznych i prawnych, mających podstawowe znaczenie w przypadku tzw. podatków rzeczywistych (np. podatek dochodowy). Z tego też względu obciążenie posiadania majątku nie może być zbyt wysokie oraz powinno uwzględniać obciążenia z tytułu innych podatków. Podobnej rozwagi wymagają konstrukcje prawne podatków przychodowych.

970 W podatkach przychodowych opodatkowaniu podlega uzyskiwanie przychodów z określonych źródeł, którymi mogą być nieruchomości, gospodarstwa rolne, prawa majątkowe czy też szeroko rozumiana działalność gospodarcza. Przychodami są wpływy brutto, a więc liczone bez uwzględniania kosztów ich uzyskania. Przychód może być zatem albo jedynie ele-

mentem konstrukcyjnym podstawy opodatkowania, gdy pomniejsza się go o koszty uzyskania (w podatku dochodowym), albo też samodzielną podstawą opodatkowania, gdy koszty uzyskania nie są odliczane od przychodów (co ma miejsce w podatkach przychodowych). Podatki przychodowe powinny występować rzadko – głównie wtedy, gdy ustalenie dochodu byłoby zbyt kosztowne w stosunku do efektów opodatkowania, albo też wręcz niemożliwe. Niekiedy jednak, jak ma to miejsce w przypadku podatku rolnego, prawodawca nie tylko ze względów technicznych, lecz także ze względu na określoną politykę wobec rolnictwa, przyjmuje w konstrukcji prawnej podatku „dochód powinny" z gospodarstwa rolnego, którego ustalenie odbywa się przy zastosowaniu prawnie określonych znamion (ogólnych znamion przysporzenia majątkowego).

971 Podstawowym mankamentem podatków przychodowych jest wiązanie ich z samym źródłem uzyskania przychodu. Są one przede wszystkim **podatkami rzeczowymi**, które w niewielkim stopniu uwzględniają zdolność podatkową obciążonych nimi podmiotów. Dlatego też, podobnie jak w przypadku podatków majątkowych, obciążenia podatkowe powinny tu być umiarkowane, zsynchronizowane z innymi podatkami funkcjonującymi w danym systemie.

972 Podatki przychodowe, majątkowe i dochodowe wykazują daleko idące powiązania, a sam przedmiot opodatkowania nie pozwala często na ich jednoznaczną kwalifikację. Niezbędne staje się zatem dokonanie analizy całej konstrukcji danego podatku, zwłaszcza zaś jego podstawy opodatkowania oraz ulg i zwolnień podatkowych. Często w danej konstrukcji występują elementy podatku przychodowego i majątkowego a nawet dochodowego.

Konstrukcja podatku od nieruchomości może bowiem uzależniać opodatkowanie od samego posiadania niektórych nieruchomości, podczas gdy przy innych nieruchomościach opodatkowanie zależne jest od uzyskiwanych z nich przychodów (np. wartość czynszowa). Będzie to zatem konstrukcja posiadająca zarówno elementy podatku majątkowego, jak i przychodowego. Podatek rolny (gruntowy) zawiera w swej konstrukcji nie tylko elementy podatku przychodowego i majątkowego, lecz także, poprzez rozbudowanie ulg i zwolnień podatkowych, może wykazywać pewne cechy podatku dochodowego. Zakwalifikowanie danego podatku do przychodowych czy majątkowych ma zatem w dużym stopniu charakter umowny, a przesądzają o tym przeważające cechy konstrukcyjne danego podatku. Tego rodzaju wątpliwości klasyfikacyjnych nie napotyka się raczej w odniesieniu do podatków dochodowych i ogólnego podatku obrotowego oraz podatku akcyzowego.

973 Przyjęcie jednoznacznego stanowiska, które z podatków polskiego systemu należy zaliczyć do przychodowych, a które do majątkowych, natrafia na trudności. Dotyczy to zwłaszcza obciążeń podatkowych nieruchomości. Objęte są one podatkiem rolnym, podatkiem leśnym i podatkiem od nieruchomości. Podatki te pozostają wobec siebie w swoistej konkurencji, gdyż w zależności od wykorzystywania nieruchomości na cele rolnicze, leśne, mieszkaniowe lub gospodarcze może ona być objęta jednym z tych trzech podatków.

Niezbyt precyzyjna treść przepisów regulujących zakres przedmiotowy rozpatrywanych podatków stwarza nieraz poważne trudności w jednoznacznym ustaleniu, jakiego rodzaju obciążeniu podatkowemu powinna podlegać konkretna nieruchomość. Ma to konsekwencje praktyczne, zważywszy znaczne różnice w obciążeniach podatkowych poszczególnych typów nieruchomości. Istotną rolę dla ustalenia rodzaju podatku obciążającego nieruchomość odgrywa – obok przedmiotu podatku – również podstawa opodatkowania. Chodzi przede wszystkim o to, czy jest ona uzależniona od **efektów gospodarczych** związanych z nieruchomością, czy też ma raczej charakter **stały**, niezależny od potencjalnych nawet przychodów, jakie można z nieruchomości uzyskiwać.

974 Podatek rolny (gruntowy) zaliczany jest tradycyjnie do podatków przychodowych. Opodatkowaniu podlega tu bowiem przychód szacunkowy, określony według zasad ściśle wskazanych przez prawo. W sytuacji jednak, gdy taki przychód odbiega znacznie od rzeczywistych przychodów podatnika, podatek rolny (gruntowy) staje się w istocie podatkiem majątkowym, związanym z **samym posiadaniem** nieruchomości rolnej. Spostrzeżenie to można odnieść również do podatku leśnego. Analiza konstrukcji prawnej obu podatków wskazuje, że mają one w znacznej mierze charakter podatków majątkowych. Dlatego też rozpatrywane podatki w ich obecnym kształcie normatywnym należy raczej zaliczyć do podatków przychodowo-majątkowych niż do podatków przychodowych. Podobny mieszany charakter ma także podatek od nieruchomości.

975 **Podatek od nieruchomości** zaliczany jest z reguły do podatków majątkowych. Jego konstrukcja prawna nawiązuje jednak często w sposób pośredni do przychodów uzyskiwanych z nieruchomości, a dokładniej do potencjalnych możliwości ich uzyskiwania. Różnicuje się bowiem ciężar opodatkowania w zależności od tego, na jaki cel wykorzystywana jest nieruchomość – budynki mieszkalne, budynki związane z prowadzeniem działalności gospodarczej i budynki pozostałe. Podatek ten zawiera w swojej konstrukcji także pewne elementy podatku przychodowego. Podobny charakter ma podatek od środków transportowych. Jest on przede wszyst-

kim podatkiem majątkowym, zawierającym jednak też elementy podatku przychodowego ze względu na różnicowanie obciążenia posiadaczy pojazdów mechanicznych w zależności od ich wykorzystywania do celów osobistych czy też do celów gospodarczych.

976 Problem wzajemnego nachodzenia na siebie konstrukcji podatków typu majątkowego i przychodowego nie występuje w przypadku podatku od spadków i darowizn oraz opłaty targowej. Pierwszy z tych podatków nie zawiera w swej konstrukcji elementów podatku przychodowego i powszechnie zaliczany jest do podatków majątkowych. Natomiast opłata targowa jest dość nietypowym podatkiem, stanowiącym obciążenie sprzedaży dokonywanej na targowiskach. Można przyjąć, że jest to podatek związany z prowadzeniem handlu, a więc obciążającym ostatecznie przychody uzyskiwane ze sprzedaży. W jego konstrukcji nie występują cechy właściwe podatkom majątkowym, lecz jedynie elementy podatku przychodowego związanego z obrotem (sprzedażą). Ponieważ jednak obrót występuje tu na dalszym planie – wysokość obciążenia nie zależy od wielkości obrotu globalnego (ogólnego) ani też obrotów poszczególnymi dobrami (jak to ma miejsce w podatku od towarów i usług i w podatku akcyzowym) – nie zaliczono opłaty targowej do podatków obrotowych, ale do przychodowych.

§ 4. Podatek rolny

I. Podstawowe założenia

977 Opodatkowanie rolnictwa realizowane jest w polskim systemie podatkowym zarówno podatkiem rolnym, jak i dwoma podatkami dochodowymi. Obowiązująca ustawa z 15.11.1984 r. o podatku rolnym (tekst jedn. Dz.U. z 2017 r. poz. 1892 ze zm.) zawierała do 1992 r. dwie odrębne konstrukcje prawne – podatek rolny od gruntów oraz podatek rolny od dochodów z działów specjalnych produkcji rolnej, obejmujący swym zakresem dochody z niektórych rodzajów upraw i produkcji zwierzęcej. Od początku 1992 r. dochody z działów specjalnych włączone zostały do podatku dochodowego i stanowią jedno ze źródeł uzyskiwania przychodów według ustawy z 26.7.1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, a także ustawy z 15.2.1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych.

Ustawa o podatku rolnym w swym obecnym kształcie normatywnym reguluje klasyczny podatek rolny (gruntowy), dotyczący typowej produkcji roślinnej i zwierzęcej. Stanowi on źródło dochodów budżetu gminy. Za-

kres przedmiotowy podatku rolnego wpływa znacząco na jego konstrukcję prawną. Chodzi zwłaszcza o specyficzny dla tego podatku przedmiot oraz podstawę opodatkowania. Charakter produkcji rolnej, która nie poddaje się w pełni regułom gospodarki rynkowej, nie pozwala na precyzyjne ustalenie dochodu uzyskiwanego z typowej działalności rolniczej. Określanie przychodów z działalności gospodarczej następuje tu zatem w sposób szacunkowy, w oparciu o pewne zewnętrzne znamiona tej działalności.

978 Ustawodawca niejako z góry rezygnuje z możliwości określenia rzeczywistych dochodów lub przychodów z działalności rolniczej, przyjmując pewne **normatywne kryteria**, w oparciu o które należy ustalać przychody podatkowe, niezależnie od ich rzeczywistej wielkości. Podyktowane jest to przede wszystkim względami praktycznymi, zwłaszcza zaś trudnościami w ustaleniu rzeczywistej przychodowości działalności rolniczej, mającymi charakter obiektywny. Wymagałoby ono prowadzenia przez podatników odpowiedniej rachunkowości, uwzględniającej także zużywanie produktów rolnych na ich potrzeby osobiste. Z drugiej strony, przyjmując taką (jak obowiązująca) konstrukcję prawną podatku rolnego, ustawodawca ma możliwości kształtowania jej z uwzględnieniem założeń polityki podatkowej wobec rolnictwa. Nie przeceniając znaczenia tej polityki, należy ją widzieć przede wszystkim jako fragment szeroko rozumianej polityki rolnej, obejmującej też kredytowanie rolnictwa, dotowanie produkcji czy też politykę celną związaną z importem produktów rolnych na terytorium Unii Europejskiej. Ustalenie jej jednolitych zasad stanowi jeden z istotnych problemów harmonizacji prawa i gospodarki w ramach Unii Europejskiej.

II. Podmioty podatku

979 Podatkowi rolnemu podlegają osoby fizyczne i osoby prawne, a także jednostki organizacyjne, w tym spółki, nieposiadające osobowości prawnej.

Zgodnie z treścią art. 3 PRolU wymienione podmioty podlegają obowiązkowi podatkowemu, gdy są właścicielami lub samoistnymi posiadaczami gruntów albo też ich użytkownikami wieczystymi. Jeżeli grunty stanowią współwłasność lub znajdują się w posiadaniu dwóch lub więcej podmiotów, to stanowią odrębny przedmiot opodatkowania, a obowiązek podatkowy ciąży solidarnie na wszystkich współwłaścicielach (posiadaczach), poza przypadkiem, gdy grunty te stanowią gospodarstwo rolne; wówczas obowiązek podatkowy ciąży na tej osobie, która prowadzi gospodarstwo rolne. Obowiązek podatkowy ciąży także na posiadaczach gruntów będących własnością Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego, jeżeli posiadanie wynika z umowy zawartej z właścicielem,

z Krajowym Ośrodkiem Wsparcia Rolnictwa lub z innego tytułu prawnego, a nawet gdy posiadanie jest bez tytułu prawnego (poza pewnymi wyjątkami). Podmiotami objętymi obowiązkiem podatkowym są także dzierżawcy, gdy grunty gospodarstwa rolnego zostały wydzierżawione na podstawie umowy zawartej stosownie do przepisów o ubezpieczeniu społecznym rolników lub przepisów dotyczących uzyskiwania rent strukturalnych. Obowiązkowi podatkowemu w podatku rolnym nie podlega Skarb Państwa ani gmina.

980 Zgodnie z obowiązującym przepisem art. 3 ust. 2 PRolU, w przypadku, gdy grunty znajdują się w posiadaniu samoistnym (co oczywiście oznacza, iż inny podmiot jest ich właścicielem), obowiązek podatkowy **ciąży na posiadaczu samoistnym**. Ustawa zatem rozstrzyga jednoznacznie o tym, na którym podmiocie – właścicielu lub posiadaczu samoistnym – ciąży obowiązek podatkowy. Rozstrzygnięcie to należy jednocześnie uznać za pozostające w zgodzie z konstytucyjną zasadą sprawiedliwości podatkowej. Analiza zakresu podmiotowego podatku rolnego wskazuje na jego bardzo ścisły związek z **przedmiotem opodatkowania**. Obowiązek podatkowy wyznaczony jest bowiem łącznie przez oba te elementy konstrukcyjne podatku rolnego, a powiązanie podmiotu podatku z jego przedmiotem ma niejednokrotnie rozstrzygające znaczenie dla ustalenia istnienia obowiązku podatkowego. Związek pomiędzy podmiotem i przedmiotem podatku jest – jak wiadomo – istotny także w innych rodzajach podatków. W podatku rolnym zawierającym wiele cech podatku majątkowego, a także w zasadzie niezależnym od rzeczywistych efektów gospodarowania gruntami (podatek „powinny", a nie „rzeczywisty"), powiązanie podmiotu podatku z jego przedmiotem nabiera specyficznego znaczenia. Jest ono ważne także z tego względu, że nieruchomość gruntowa może być obciążona nie tylko podatkiem rolnym, lecz także leśnym albo podatkiem od nieruchomości. Ustalenie więc, że daną nieruchomość gruntową powiązaną z określonym podatnikiem należy zaliczyć do nieruchomości rolnej, rozstrzyga o rodzaju podatku obciążającego podmiot związany z tą nieruchomością. Decydujące znaczenie mają tu przepisy normujące zakres przedmiotowy podatku rolnego, w związku jednak z przepisami określającymi zakres podmiotowy tego podatku.

III. Przedmiot podatku

981 **Przedmiotem opodatkowania** w podatku rolnym zostały objęte grunty sklasyfikowane w ewidencji gruntów i budynków jako **użytki rolne** z wyjątkiem gruntów zajętych na prowadzenie działalności gospodarczej

innej niż działalność rolnicza (art. 1 PRolU). Opodatkowanie nie jest zatem powiązane w sposób bezpośredni z samym gospodarstwem rolnym, lecz z **użytkiem rolnym**. Podstawowe znaczenie dla określenia zakresu przedmiotowego podatku rolnego ma pojęcie użytków rolnych. Nie ustala się go niestety w analizowanej ustawie. Prawodawca odwołuje się w przepisie art. 1 PRolU jedynie do klasyfikacji gruntów w ewidencji gruntów i budynków. Dane ujęte w tej ewidencji mają podstawowe znaczenie dla samego opodatkowania gruntów, jak i jego wysokości. Jak przyjmuje się w orzecznictwie, ewidencja gruntów i budynków jest urzędowym źródłem informacji faktycznych wykorzystywanych w prawie podatkowym, co powoduje, że w każdym przypadku gdy inne dane (np. dane zawarte w deklaracji podatnika, czy też w złożonej przez niego informacji) pozostają niezgodne z danymi wynikającymi z ewidencji, rozstrzygające znaczenie mają dane z ewidencji, chyba że informacje zawarte w ewidencji, pozostają w sprzeczności z innymi dokumentami urzędowymi, co upoważnia organ podatkowy do wyjaśnienia tych sprzeczności (wyr. WSA w Warszawie z 28.3.2006 r., III SA/Wa 3501/05, niepubl.; podobnie wyr. WSA w Poznaniu z 9.6.2016 r., I SA/Po 2018/15, POP 2017, z. 1, s. 72 i n.).

Ewidencja gruntów i budynków prowadzona jest na podstawie przepisów rozporządzenia Ministra Rozwoju Regionalnego i Budownictwa z 29.3.2001 r. w sprawie ewidencji gruntów i budynków (tekst jedn. Dz.U. z 2015 r. poz. 542 ze zm.). W rzeczywistości więc o przedmiocie opodatkowania w podatku rolnym rozstrzyga w ostatecznym stopniu rozporządzenie (i to spoza prawa podatkowego), a nie ustawa. Można więc mieć wątpliwości co do zgodności przepisu art. 1 PRolU z art. 217 Konstytucji RP. Niezależnie od tego, odwołanie się do klasyfikacji gruntów przy normatywnym określeniu zakresu przedmiotowego podatku rolnego budzi w praktyce liczne kontrowersje, biorąc pod uwagę wiele niejasności związanych z tą klasyfikacją. Należy jednocześnie zwrócić uwagę, iż decyduje ona w ostatecznym efekcie o tym, czy określony grunt zostanie opodatkowany stosunkowo niskim podatkiem rolnym lub leśnym, czy też znacznie wyższym podatkiem od nieruchomości. Można więc przyjąć, iż klasyfikacja gruntów przesądza w decydującym stopniu o ciężarze opodatkowania, co pogłębia wątpliwości dotyczące zgodności z Konstytucją regulacji prawnej zakresu przedmiotowego podatku rolnego.

982 Przedmiotem podatku w ogóle nie jest określony obiekt w rozumieniu fizycznym – przychód, dochód, grunty – lecz zachowanie się podmiotu w stosunku do przedmiotu opodatkowania – uzyskiwanie dochodu, dokonywanie obrotu, posiadanie gruntów. Dlatego też należy przyjąć, że przedmiotem podatku rolnego, zgodnie z art. 1 PRolU, są nie tyle same grunty,

co przede wszystkim **powiązanie** tych gruntów z podmiotami podlegającymi opodatkowaniu – ich właścicielami lub posiadaczami. Jak dalece wpływa ono na wysokość obciążenia podatkowego, zależy z kolei od normatywnego kształtu podstawy opodatkowania. W przypadku gdy obciążenie podatkowe uzależnione jest od rezultatów działalności gospodarczej, a więc gdy podatek można zaliczyć do „podatków rzeczywistych", a nie „powinnych", podstawa opodatkowania wpływa w znacznej mierze na ciężar opodatkowania. Inaczej jest jednak wówczas, gdy wysokość należności podatkowych jest **niezależna od przebiegu zdarzeń gospodarczych**, a więc sama własność lub posiadanie przedmiotu podatku, jego obiektu w sensie fizycznym, decyduje o stopniu obciążenia podatkowego danego podmiotu. Odnosi się to do podatku rolnego. Ustawa – jak słusznie przyjmuje NSA (wyr. z 13.2.1992 r., SA/Wr 1396/91, POP 1993, z. 2, s. 32) – wiąże obowiązek podatkowy z **faktem posiadania gruntów**, nie zaś z uzyskiwanymi z tych gruntów dochodami, dlatego też zaprzestanie działalności lub ograniczenie produkcji nie może stanowić podstawy do zwolnienia z podatku lub udzielenia ulgi. Podatek rolny zawiera więc w swej konstrukcji elementy właściwe dla podatków majątkowych. Jaka jest ich rola w podatku rolnym, decyduje – obok przedmiotu podatku – także normatywny kształt podstawy opodatkowania.

983 Związek przedmiotu opodatkowania z gospodarstwem rolnym, który przed 2003 r. miał podstawowe znaczenie dla określenia zakresu przedmiotowego podatku rolnego, ma obecnie niewielkie znaczenie. Prawodawca powołuje się na niego w sytuacji, gdy grunty, stanowiące współwłasność lub współposiadanie, uznaje za odrębny przedmiot opodatkowania (art. 3 ust. 6 PRolU). Jeżeli grunty te można uznać za gospodarstwo rolne, to zgodnie z art. 3 ust. 6 PRolU obowiązek podatkowy ciąży na tej osobie będącej współwłaścicielem (posiadaczem), która to gospodarstwo prowadzi w całości.

Za gospodarstwo rolne, według art. 2 ust. 1 PRolU, uznaje się obszar gruntów o łącznej powierzchni przekraczającej 1 ha lub 1 ha przeliczeniowy stanowiących **własność** lub będących **w posiadaniu** osoby fizycznej, osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej, w tym spółki, niebędącej osobą prawną. Takie pojęcie gospodarstwa rolnego znacznie się różni od jego pojęcia w prawie cywilnym. Za gospodarstwo rolne uznaje się tam bowiem, według art. 55^3 KC, grunty rolne wraz z gruntami leśnymi, budynkami lub ich częściami, urządzeniami i inwentarzem, jeżeli stanowią lub mogą stanowić zorganizowaną całość gospodarczą oraz prawa związane z prowadzeniem gospodarstwa rolnego. Wskazane różnice należy uznać za uzasadnione biorąc pod uwagę różne cele regulacji prawnej w obu gałę-

ziach prawa. W prawie cywilnym chodzi bowiem o obrót gospodarczy oraz korzystanie z gospodarstwa rolnego, zaś w prawie podatkowym o szczególną postać przedmiotu opodatkowania.

984 Zakres przedmiotowy podatku rolnego kształtowany jest także przez **zwolnienia przedmiotowe**, dominujące w konstrukcji katalogu zwolnień podatkowych z tego podatku. Dotyczą one przede wszystkim gruntów stanowiących użytki rolne, lecz o niskiej jakości gleby, a także gruntów uprzednio nieeksploatowanych i podlegających zagospodarowaniu lub też otrzymanych w drodze wymiany lub scalenia albo gruntów powstałych z nieużytków. Poza tym, z opodatkowania zwolnione są grunty, które ze swej natury nie mają charakteru użytków rolnych. Biorąc pod uwagę, iż o opodatkowaniu gruntów przesądzają dane z ewidencji gruntów, mają one również podstawowe znaczenie, jak słusznie przyjmuje się w orzecznictwie (wyr. NSA z 3.3.2005 r., FSK 912/04, niepubl.), dla zwolnień podatkowych.

Przedmiot opodatkowania w podatku rolnym determinowany jest też w określonym stopniu przez ulgi podatkowe. Wymienić tu można ulgi inwestycyjne związane z nakładami na środki trwałe (art. 13 PRolU), obniżenie podatku od gruntów położonych na terenach podgórskich i górskich (art. 13b PRolU), ulgi związane z klęskami żywiołowymi (art. 13c PRolU).

985 Ulgi i zwolnienia **nie odgrywają większej roli** w obowiązującej konstrukcji podatku rolnego. Także więc ten element konstrukcji podatku rolnego wskazuje, że ma on w znacznym stopniu charakter podatku majątkowego, wiążącego opodatkowanie z samym faktem posiadania nieruchomości rolnej. Niekiedy podatek rolny (gruntowy) – poprzez szerokie uwzględnienie w jego konstrukcji sytuacji osobistej lub majątkowej podatników – może uzyskać cechy właściwe podatkom dochodowym.

IV. Podstawa opodatkowania

986 Podstawa opodatkowania przesądza w poważnym zakresie o specyfice podatku rolnego. W konstrukcji tego elementu podatkowoprawnego stanu faktycznego prawodawca rezygnuje z ustalenia rzeczywistych dochodów czy nawet przychodów uzyskiwanych przez podatnika, poprzestając na ustaleniu podstawy opodatkowania **w sposób szacunkowy**. Wynika to głównie z trudności w ustaleniu rzeczywistych przychodów lub dochodów uzyskiwanych z działalności rolniczej.

Analizując normatywny kształt podstawy opodatkowania, nie należy jej mylić, co niestety się zdarza, z podstawą wymiaru podatku. Podstawa opodatkowania jest bowiem określona normatywnie i należy do stanu fak-

tycznego ujętego w kategoriach ogólnych i abstrakcyjnych w poszczególnych ustawach podatkowych. Podstawa wymiaru natomiast ustalana jest w postępowaniu podatkowym i obejmuje stan faktyczny wiązany z konkretnym podatnikiem.

987 **Szacunkowe ustalanie podstawy wymiaru, w innych podatkach niż podatek rolny**, ma z reguły miejsce wówczas, gdy dane faktyczne zgromadzone w trakcie postępowania podatkowego nie pozwalają na ustalenie rzeczywistego dochodu, przychodu czy też majątku, zgodnie z ich materialnoprawną konstrukcją zawartą w ustawach normujących poszczególne podatki. Specyfika normatywnej konstrukcji podstawy opodatkowania w podatku rolnym polega natomiast na tym, że prawodawca już w konstrukcji podatkowoprawnego stanu faktycznego przyjmuje **szacunkowe określenie podstawy opodatkowania**, oparte na pewnych domniemaniach co do wielkości przychodu podatnika. **Domniemania** te stanowią integralny element materialnoprawnej konstrukcji podstawy opodatkowania, przesądzając o wysokości obciążenia podatkowego niezależnego od rzeczywistych rezultatów działalności gospodarczej. Dlatego też podstawa wymiaru ustalona w wyniku postępowania podatkowego jest także w zasadzie niezależna od przebiegu zdarzeń faktycznych i działań prawnych. Z tego punktu widzenia podatek rolny przypomina podatek majątkowy związany z posiadaniem nieruchomości.

988 Z drugiej jednak strony, konstrukcja podstawy opodatkowania ma na celu, przynajmniej w swych założeniach, przyjęcie takich materialnoprawnych przesłanek ustalania przychodu podatnika, aby jego domniemana (szacunkowa) wielkość zbliżona była do rzeczywistych przychodów. Powoduje to, że bardzo często podatek rolny (gruntowy) zaliczany jest do podatków przychodowych. Wydaje się jednak, że najbardziej istotne znaczenie z tego punktu widzenia powinno mieć, jak dalece przychód „normatywny" odbiega od przychodu rzeczywistego. W przypadku poważnych odchyleń podatek rolny traci właściwie cechy podatku przychodowego, stając się w rzeczywistości podatkiem majątkowym.

989 Podstawę opodatkowania w podatku rolnym stanowi dla gruntów gospodarstw rolnych **ilość (liczba) hektarów przeliczeniowych**. Jest to zatem specyficzny podatek, którego podstawę opodatkowania nie stanowi dochód, lecz właśnie liczba hektarów przeliczeniowych (wyr. NSA z 29.6.1993 r., SA/Wr 503/93, niepubl.). Ustala się ją na podstawie powierzchni, rodzajów i klas użytków rolnych, wynikających z ewidencji gruntów i budynków, oraz zaliczenia do okręgu podatkowego; dla pozostałych gruntów podstawę opodatkowania stanowi liczba hektarów wynikająca z ewidencji gruntów i budynków (art. 4 ust. 1 pkt 1 i 2 PRolU).

Hektar przeliczeniowy jest swoistą konstrukcją normatywną przeciwstawianą hektarom rzeczywistym wchodzącym w skład gospodarstwa rolnego. Ma on stworzyć pewne **domniemanie prawne** co do wysokości przychodu uzyskiwanego z gospodarstw rolnych. Domniemanie to wychodzi z założenia, że przychodowość gospodarstw rolnych zależna jest od ilości i rodzaju użytków rolnych, ich jakości, warunków ekonomicznych produkcji rolnej, jak również warunków klimatyczno-produkcyjnych. Wszystkie te elementy przesądzają o liczbie hektarów przeliczeniowych w stosunku do hektarów fizycznych. Liczba hektarów przeliczeniowych może być większa lub mniejsza od ilości hektarów fizycznych.

990 Podstawa opodatkowania zależna jest przede wszystkim od **rodzaju użytków rolnych**. Ustawodawca dzieli je na – grunty orne oraz łąki i pastwiska. Przychodowość gospodarstwa rolnego zależy także od **klasy jakościowej (bonitacji) użytków rolnych**, określonej w ewidencji gruntów. Ustawa wyróżnia osiem klas w przypadku gruntów ornych oraz sześć klas łąk i pastwisk. Wreszcie o liczbie hektarów przeliczeniowych w stosunku do hektarów fizycznych decyduje **okręg podatkowy**, do którego zalicza się gmina lub miasto. Zaliczenie gminy lub miasta do jednego z czterech okręgów odbywa się w drodze rozporządzenia ministra właściwego do spraw finansów publicznych, a uzależnione jest od warunków przyrodniczych danej gminy lub miasta (klimatu, środowiska wodnego, rzeźby terenu), a także poziomu ekonomicznego, zwłaszcza wyposażenia technicznego, rynku zaopatrzenia i zbytu oraz kultury rolnej.

991 Domniemania prawne przyjęte przy określaniu podstawy opodatkowania w podatku rolnym są dość typowe dla opodatkowania rolnictwa. Dotyczą one bowiem takich przesłanek, które z reguły wpływają decydująco na przychodowość gospodarstw rolnych. Na ich podstawie trudno jednak ustalić, w jakim stopniu normatywny przychód szacunkowy zbliżony jest do przychodu rzeczywistego. Do tego celu niezbędne jest poddanie analizie także wysokości przychodu szacunkowego określonego w stosunku do jednego hektara przeliczeniowego. Prawodawca nie ustala jednak obecnie takiego przychodu, lecz w art. 6 PRolU określa wysokość podatku rolnego odnoszoną do jednego hektara przeliczeniowego. Można uznać, że przepis ten normuje stawkę podatkową w podatku rolnym.

V. Stawka podatkowa

992 Podatek rolny z jednego hektara przeliczeniowego gruntów gospodarstw rolnych wynosi za rok podatkowy równowartość pieniężną 2,5 q żyta, zaś w przypadku pozostałych gruntów równowartość pieniężną 5 q

żyta, obliczoną według średniej ceny skupu żyta za 11 kwartałów poprzedzających kwartał poprzedzający rok podatkowy. Średnia cena skupu, ustalana na podstawie komunikatu Prezesa GUS, może być obniżona przez radę gminy. Uprawnienie gminy, jak słusznie przyjęto w orzecznictwie (wyr. NSA z 10.11.1993 r., SA/Po 1697/93, POP 1997, z. 5, s. 173), nie dotyczy jednak obniżenia cen skupu zróżnicowanych wobec niektórych grup podatników, lecz obejmuje swym zakresem wszystkich podatników na terenie gminy.

Przytoczone stawki są rzadko spotykanymi współcześnie stałymi stawkami kwotowymi o dość złożonym charakterze. Jeżeli się je odniesie do normatywnej postaci podstawy opodatkowania, można przyjąć, że są to stawki stałe, a więc wykazujące cechy właściwe stawce proporcjonalnej. Biorąc jednak pod uwagę stosunek tych stawek do rzeczywistych przychodów z gospodarstwa rolnego, nabierają one charakteru regresywnego. W miarę bowiem, jak wzrasta przychód podatnika, stosunek kwoty podatku do jego przychodowości ulega zmniejszeniu. Rzeczywisty przychód z gospodarstwa rolnego, jako niestanowiący podstawy opodatkowania, nie może być oczywiście czynnikiem wpływającym na określenie charakteru stawki podatkowej, co jednak nie oznacza, że nie ma on wpływu na ostateczny ciężar opodatkowania.

993 W sytuacji gdy przychód rzeczywisty znacznie odbiega od przychodu szacunkowego wynikającego z przepisów ustawy normujących podstawę opodatkowania i stawkę podatkową (art. 5 i 6 PRolU), podatek rolny nabiera coraz wyraźniejszych cech **podatku majątkowego**. Podatek ten staje się więc w rzeczywistości wtedy podatkiem **od posiadania nieruchomości rolnej, z pewnymi formalnoprawnymi cechami podatku przychodowego**. Można przyjąć, że jego konstrukcja prawna jest właściwa dla podatków przychodowych, ale praktyka funkcjonowania tego podatku wykazuje wiele cech podatków majątkowych. Prowadzi to do stanowiska, że podatek rolny unormowany w ustawie z 1984 r. **jest podatkiem przychodowo-majątkowym**.

994 Do takiego wniosku skłania także analiza stawki podatkowej w podatku rolnym. Jej wysokość została ukształtowana w stosunku do aktualnych cen żyta, co ma na celu automatyczne dostosowywanie się tej wysokości do zmian cen żyta wynikających z procesów inflacyjnych. Jednakże przemiany w strukturze produkcji rolnej – zarówno roślinnej, jak i zwierzęcej – powodują, że produkcja żyta staje się nieodpowiednim punktem odniesienia przy szacowaniu przychodowości gospodarstw rolnych. Domniemanie prawne oparte na takiej przesłance odbiega znacznie od rzeczywistości gospodarczej. Wobec tego podatek rolny staje się tym bardziej podatkiem od posiadania gruntu lub gospodarstwa rolnego.

VI. Ustalanie i pobór należności podatkowych

995 Ustalanie i pobór podatku rolnego są dość proste. Wynika to w pierwszym rzędzie z konstrukcji prawnej tego podatku. Jest to konstrukcja właściwa dla podatków „powinnych", opartych na pewnych **stałych wielkościach**, w zasadzie niezależnych od kształtowania się rzeczywistości gospodarczej w okresie, którego wymiar dotyczy. Zasadnicze jej elementy, jak podstawa opodatkowania i stawka podatkowa, uniezależnione są od wysokości przychodów i dochodów uzyskiwanych z gospodarstwa rolnego, co przesądza o łatwym i mało kosztownym ustalaniu i poborze należności podatkowych.

Technika postępowania w podatku rolnym jest jednak zróżnicowana, co wydaje się być uzasadnione bardziej pewnymi tradycjami niż względami merytorycznymi. Stosuje się tu bowiem zarówno **samoobliczanie podatkowe, jak i ustalanie podatku w drodze wymiaru podatkowego**.

996 Osoby prawne i jednostki organizacyjne, w tym spółki, niemające osobowości prawnej, jednostki organizacyjne Krajowego Ośrodka Wsparcia Rolnictwa oraz jednostki organizacyjne Lasów Państwowych, obowiązane są do obliczania podatku rolnego oraz odprowadzania go do budżetu gminy właściwej ze względu na miejsce położenia gruntów. Stosuje się tu zatem technikę samoobliczania podatkowego. Podstawę obliczania podatku stanowi złożona przez podatnika **deklaracja podatkowa**. Rada gminy może określić, w drodze uchwały, warunki i tryb składania informacji o gruntach oraz deklaracji na podatek rolny za pomocą środków komunikacji elektronicznej. Innego rodzaju technika postępowania występuje w przypadku pozostałych podatników.

997 Należności podatkowe z tytułu podatku rolnego obciążające osoby fizyczne ustalane są **w drodze wymiaru podatkowego**. Dokonują go wójt, burmistrz lub prezydent miasta jako organy podatkowe. Wymiar i pobór podatku rolnego wobec tej grupy podatników realizowany jest razem z wymiarem i poborem pozostałych podatków obciążających nieruchomości, to jest podatku leśnego lub podatku od nieruchomości. Ujmowany jest w postaci **łącznego zobowiązania podatkowego**. Dla ustalenia łącznego zobowiązania konieczne jest, aby podatnik był obciążony podatkiem rolnym i co najmniej jednym z pozostałych podatków obciążających nieruchomości (podatkiem od nieruchomości lub podatkiem leśnym), zaś wszystkie nieruchomości były położone na terenie tej samej gminy.

Zobowiązanie łączne ustalane jest w jednej decyzji (nakazie płatniczym), w kwotach odrębnych dla każdego podatku oraz w sumie łącznej, obejmującej zobowiązania podatkowe z tytułu wszystkich trzech (lub dwóch) podatków. Powstaje ono, jak w każdym przypadku stosowania

techniki wymiaru podatkowego, **w momencie doręczenia decyzji wymiarowej, która ma charakter konstytutywny**.

Pobór podatku rolnego od osób fizycznych oraz innych należności po- **998**
datkowych składających się na łączne zobowiązanie podatkowe może być realizowany **w formie inkasa**. Rada gminy, zarządzając pobór podatków w formie inkasa, wyznacza równocześnie inkasentów oraz ustala ich wynagrodzenie (prowizję). Ustalane jest ono najczęściej jako określony procent od pobranych kwot podatku. Inkasentami są z reguły sołtysi, pobierający łączne zobowiązania podatkowe na terenie sołectw.

Stosowana technika wymiaru i poboru podatku rolnego, zwłaszcza zaś realizacja tego zobowiązania łącznie z innymi zobowiązaniami związanymi z posiadaniem nieruchomości, ma pełne uzasadnienie z punktu widzenia zasady ekonomiki postępowania podatkowego. Ustalanie łącznego zobowiązania podatkowego zmniejsza bowiem koszty wymiaru i poboru podatków nim objętych, a jednocześnie jest mało uciążliwe dla podatników.

§ 5. Podatek leśny

I. Uwagi ogólne

Podatek leśny uregulowany jest w ustawie z 30.10.2002 r. o podatku **999**
leśnym (tekst jedn. Dz.U. z 2017 r. poz. 1821). Wprowadzony od 1992 r., zastąpił – w przypadku lasów państwowych – podatek od nieruchomości i podatek dochodowy, zaś co do pozostałych lasów podatek od nieruchomości. Stanowi źródło dochodów budżetu gminy. Jego konstrukcja zbliżona jest znacznie do konstrukcji prawnej podatku rolnego. Dotyczy to podmiotów i przedmiotu podatku leśnego, podstawy opodatkowania i stawki podatkowej oraz zasad ustalania należności podatkowych i ich poboru. Chodzi nie tyle o identyczność samych rozwiązań prawnych, chociaż w niektórych przypadkach ma ona miejsce, co przede wszystkim o podstawowe cechy konstrukcyjne tych podatków.

Podatek leśny jest w założeniu – podobnie jak podatek rolny – podat- **1000**
kiem typu przychodowego. Jego podstawę opodatkowania oparto na ustalonych przez prawodawcę domniemaniach prawnych co do wysokości przychodu szacunkowego uzyskiwanego z prowadzenia gospodarki leśnej, zaś stawka odnoszona jest do hektara przeliczeniowego (niekiedy fizycznego). Biorąc pod uwagę relację między przychodem szacunkowym a rzeczywistą wielkością przychodu, można przyjąć, że podatek leśny, tak jak podatek rolny, zawiera w swej konstrukcji wiele elementów **podat-**

ku majątkowego. Uzasadnia to również zaliczenie podatku leśnego do podatków **przychodowo-majątkowych**. Oba podatki charakteryzują się wreszcie tego samego rodzaju techniką ustalania należności podatkowych oraz ich poboru.

II. Podmiot i przedmiot podatku

1001 Podmiotami podatku leśnego są osoby fizyczne, osoby prawne oraz jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej, w tym spółki nieposiadające osobowości prawnej, będące **właścicielami, samoistnymi posiadaczami lasów**, **ich użytkownikami wieczystymi, a także posiadaczami lasów, stanowiących własność Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego**. W przypadku lasów pozostających w zarządzie Lasów Państwowych obowiązek podatkowy spoczywa na nadleśnictwach, zaś lasów wchodzących w skład Zasobu Własności Rolnej Skarbu Państwa – na jednostkach organizacyjnych Krajowego Ośrodka Wsparcia Rolnictwa i Lasów Państwowych.

W przypadku gdy las znajduje się w posiadaniu samoistnym, obowiązek podatkowy ciąży na posiadaczu samoistnym. Jeżeli natomiast las jest współwłasnością lub znajduje się we współposiadaniu, stanowi wtedy odrębny przedmiot opodatkowania, a obowiązek podatkowy spoczywa solidarnie na współwłaścicielach lub współposiadaczach.

1002 Opodatkowaniu podatkiem leśnym, według art. 1 PLasU, podlegają **lasy**, z wyjątkiem tych z nich, które są zajęte na wykonywanie działalności gospodarczej innej niż **działalność leśna**. Z przepisu tego, w związku z przepisami art. 2 PLasU regulującego zakres podmiotowy podatku leśnego, można wyprowadzić normę, zgodnie z którą przedmiotem opodatkowania podatkiem leśnym jest **własność, posiadanie lub użytkowanie lasu**. Istotne znaczenie ma tu więc samo pojęcie lasu, jak również działalności leśnej.

Zgodnie z art. 1 ust. 2 PLasU, za lasy uznaje się grunty leśne sklasyfikowane w ewidencji gruntów i budynków jako lasy. Działalnością leśną według ustawy jest działalność właścicieli, posiadaczy lub zarządów lasów w zakresie urządzania, ochrony i zagospodarowania lasu, utrzymania i powiększania zasobów i upraw leśnych, gospodarowania zwierzyną, pozyskiwania drewna, choinek, a także sprzedaż tych wyrobów w stanie nieprzerobionym (art. 1 ust. 3 PLasU).

Przedmiot opodatkowania w podatku leśnym kształtowany jest, podobnie jak w przypadku podatku rolnego, przez przepisy regulujące ewidencję gruntów i budynków, a więc przez powoływane już – przy omawianiu podatku rolnego – rozporządzenie Ministra Rozwoju Regionalnego i Bu-

downictwa z 2001 r. Można więc także w tym miejscu wyrazić wątpliwości co do zgodności takiej konstrukcji z art. 217 Konstytucji RP. W rzeczywistości bowiem o zakresie przedmiotowym opodatkowania przesądza zakwalifikowanie danego gruntu do kategorii „las" w ewidencji gruntów. W przypadku zatem gdy podatnik kwestionuje dane zawarte w ewidencji, powinien wystąpić o ich korektę nie do organu podatkowego, lecz do podmiotu prowadzącego ewidencję (wyr. WSA w Białymstoku z 25.6.2004 r., I SA/Bk 130/04, niepubl.).

Zakres przedmiotowy podatku leśnego kształtowany jest także przez **1003** zwolnienia z opodatkowania lasów z drzewostanem w wieku do 40 lat, użytków ekologicznych oraz wpisanych do rejestru zabytków. Rada gminy została upoważniona przez ustawę do dokonania innych jeszcze zwolnień przedmiotowych, poza wymienionymi w ustawie.

III. Podstawa opodatkowania i stawka podatkowa

W podatku leśnym podstawę opodatkowania stanowi **powierzchnia** **1004** **lasu**, wyrażona w hektarach wynikających z ewidencji gruntów i budynków. Ewidencja gruntów przesądza zatem w ostateczności, czy określone grunty podlegają opodatkowaniu podatkiem leśnym, czy też podatkiem rolnym.

Obowiązek podatkowy w podatku leśnym powstaje od pierwszego **1005** dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym zaistniały okoliczności uzasadniające jego powstanie. Wygasa natomiast ostatniego dnia miesiąca, w którym przestały istnieć okoliczności uzasadniające ten obowiązek. W przypadku gdy obowiązek podatkowy powstał lub wygasł w trakcie roku podatkowego, podatek jest ustalany proporcjonalnie do liczby miesięcy, w których istniał.

Stawkę podatkową w podatku leśnym skonstruowano według takich **1006** samych zasad jak w podatku rolnym. Jest to **stawka kwotowa** odnoszona do hektara fizycznego lasu, przy czym, tak jak w podatku rolnym, ma ona **stały charakter**. Można więc przyjąć, że jest to **stawka proporcjonalna**. Jeżeli natomiast wysokość obciążenia podatkowego zostanie odniesiona do faktycznego przychodu z produkcji leśnej, to w miarę wzrostu tego przychodu obciążenie podatkowe maleje, a więc występuje wtedy swego rodzaju regresja obciążeń podatkowych.

Stawka podatkowa odnoszona jest do **równowartości drewna**. Zgodnie **1007** z art. 4 ust. 1 PLasU, wynosi ona za rok podatkowy równowartość pieniężną 0,220 m^3 drewna, obliczoną według średniej ceny sprzedaży uzyskanej przez nadleśnictwa za trzy kwartały roku poprzedzającego rok podatkowy. Do ceny nie wlicza się kwoty podatku od towarów i usług. W przypadku

lasów wchodzących w skład rezerwatów przyrody i parków narodowych ulega ona obniżeniu o 50%. Rada gminy może obniżyć kwotę stanowiącą średnią cenę sprzedaży drewna, stanowiącą podstawę obliczenia podatku leśnego na obszarze gminy.

IV. Ustalanie i pobór należności podatkowych

1008 Technika ustalania i poboru należności podatkowych w podatku leśnym jest tego samego rodzaju co w podatku rolnym. Wobec podatników będących osobami prawnymi, jednostkami organizacyjnymi nieposiadającymi osobowości prawnej, jednostkami organizacyjnymi Lasów Państwowych oraz jednostkami organizacyjnymi Krajowego Ośrodka Wsparcia Rolnictwa stosuje się technikę **samoobliczania podatkowego**. Rada gminy może określić, w drodze uchwały, warunki i tryb składania informacji o lasach oraz deklaracji na podatek leśny za pomocą środków komunikacji elektronicznej. Podatnicy składają w trakcie roku podatkowego deklaracje podatkowe ustalając w nich obciążające ich należności podatkowe, oraz dokonują ich wpłaty na rachunek gminy, na obszarze której położony jest las. Wobec podatników będących osobami fizycznymi stosowana jest inna technika postępowania podatkowego – technika **wymiaru podatkowego** dokonywanego przez organy podatkowe.

1009 Podatek leśny od osób fizycznych wymierzony jest w formie **konstytutywnej decyzji podatkowej** wydawanej przez wójta, burmistrza lub prezydenta miasta. Zobowiązanie podatkowe z tytułu tego podatku stanowi część składową **łącznego zobowiązania pieniężnego**, obejmującego także podatek rolny i podatek od nieruchomości. Rada gminy może zarządzić pobór podatku leśnego w formie inkasa, które dokonywane jest razem z inkasem innych świadczeń składających się na łączne zobowiązanie pieniężne.

§ 6. Podatek od nieruchomości

I. Uwagi ogólne

1010 Podatek od nieruchomości jest najważniejszym źródłem publicznoprawnych dochodów gmin. Uzyskiwane są one z podatków i opłat uregulowanych w ustawie z 12.1.1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (tekst jedn. Dz.U. z 2017 r. poz. 1785). Ustawa ta normuje podatek od nieruchomości, podatek od środków transportowych, opłatę od posiadania psów, opłatę reklamową, opłatę targową, opłatę miejscową, i opłatę uzdrowisko-

wą. Ponadto, na rzecz budżetów gmin zaliczane są wpływy z podatku rolnego i leśnego oraz z podatku od spadków i darowizn. Gminy mają także udziały we wpływach z obu podatków dochodowych.

Zagadnienie podziału podatków na państwowe i samorządowe nie ma **1011** większego znaczenia dla ich konstrukcji prawnych. Pewną rolę z tego punktu widzenia mogą odgrywać upoważnienia ustawowe zawarte w aktach prawnych normujących podatki samorządowe, dotyczące stanowienia przez rady gmin prawa podatkowego, a także uprawnienia wójta, burmistrza lub prezydenta miasta jako organów podatkowych. Uchwały rad gmin w dziedzinie opodatkowania wydawane są na podstawie upoważnień zawartych w ustawach podatkowych i należą do podustawowych aktów prawnych, podobnie jak rozporządzenia.

Odnoszą się do nich te same zasady jak co do innych aktów prawnych wydawanych na podstawie ustaw i w celu ich wykonania. Także do działalności gminnych organów podatkowych należy odnosić te same reguły, które dotyczą funkcjonowania pozostałych organów podatkowych.

Podatek od nieruchomości – zależnie od jego konstrukcji prawnej – **1012** może mieć charakter podatku przychodowego lub też majątkowego. Istotne znaczenie z tego punktu widzenia ma zwłaszcza przedmiot oraz podstawa opodatkowania. Mogą one bowiem nawiązywać wyraźnie do wpływów z nieruchomości (np. czynsz lub wartość czynszowa), jak to miało miejsce w okresie międzywojennym, albo też uzależniać wysokość obciążenia podatkowego głównie od samego posiadania nieruchomości, co nadaje mu cechy podatku majątkowego.

W podatku od nieruchomości trudno się doszukiwać cech właściwych **1013** podatkom dochodowym zważywszy, że jest to ze swej istoty **podatek rzeczowy**, koncentrujący się na samej własności lub posiadaniu gruntów i budynków, **bez uwzględniania sytuacji osobistej** właściciela czy posiadacza. Ten jego charakter jest w sposób jednoznaczny postrzegany w orzecznictwie podatkowym. Według wyraźnie ukształtowanej jego linii nie ma podstaw prawnych do uzależniania wymiaru podatku od nieruchomości od indywidualnych warunków podatnika, jak jego stan zdrowia, sytuacja majątkowa czy też możliwości płatnicze (niepubl. wyr. NSA: III SA 931/91, SA/P 1849/91, SA/P 1054/91, SA/Ka 273/92, SA/Kr 254/92).

II. Podmiot i przedmiot podatku

Podmiotami podatku od nieruchomości, według art. 3 OpłLokU, są **1014** osoby fizyczne, osoby prawne oraz jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej, w tym spółki nieposiadające osobowości praw-

nej. Obowiązek podatkowy ciąży na tych podmiotach wówczas, gdy mają określone w ustawie prawo do korzystania z nieruchomości lub też faktycznie nią władają. Podmiot podatku i jego przedmiot są zatem integralnie ze sobą powiązane, i dopiero łączna ich analiza może wykazać, czy wymieniony w ustawie podmiot stanie się podatnikiem. Następuje to wtedy, gdy można go powiązać z przedmiotem podatku – **poprzez własność lub posiadanie nieruchomości**. Innymi słowy, ustawa uzależnia nałożenie obowiązku podatkowego na określone podmioty od tego, czy można im przypisać wskazany w ustawie tytuł prawny w stosunku do nieruchomości, lub też faktyczne władanie nieruchomością.

1015 Obowiązek podatkowy – według art. 3 OpłLokU – ciąży na podmiotach, które są właścicielami lub samoistnymi posiadaczami nieruchomości albo obiektów budowlanych, użytkownikami wieczystymi gruntów albo jako posiadacze zależni władają nieruchomością albo obiektem budowlanym stanowiącym własność Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego, w przypadku gdy posiadanie to wynika z umowy zawartej z właścicielem lub z innego tytułu prawnego, posiadają bez tytułu prawnego nieruchomości lub obiekty budowlane będące własnością Skarbu Państwa lub samorządu terytorialnego. Podmiotami podatku od nieruchomości są również jednostki organizacyjne Krajowego Ośrodka Wsparcia Rolnictwa i jednostki organizacyjne Lasów Państwowych w stosunku do nieruchomości i obiektów budowlanych, którymi faktycznie władają. W przypadku współwłasności lub współposiadania obowiązek podatkowy ciąży solidarnie na współwłaścicielach i współposiadaczach. Jeżeli przedmiot opodatkowania znajduje się w posiadaniu samoistnym, podobnie jak w podatku rolnym obowiązek podatkowy w zakresie podatku od nieruchomości ciąży na posiadaczu samoistnym.

1016 Podmioty podatku od nieruchomości łączy zatem z przedmiotem fizycznym tego podatku – nieruchomością lub obiektem budowlanym – określony związek prawny, a nawet wyjątkowo tylko związek faktyczny – posiadanie bez tytułu prawnego. Pojęcie własności i posiadania należy, zgodnie z zasadami wykładni systemowej, przyjąć według przepisów prawa cywilnego. Według Kodeksu cywilnego (art. 336) posiadaczem samoistnym rzeczy jest ten, kto faktycznie nią włada jak właściciel, zaś posiadaczem zależnym jest ten, kto faktycznie włada rzeczą jak użytkownik, zastawnik, najemca, dzierżawca lub mający inne prawo, z którym łączy się określone władztwo nad cudzą rzeczą. Pojęcia nieruchomości i obiektów budowlanych należy również ustalić według reguł wykładni systemowej.

1017 Zgodnie z art. 46 KC, nieruchomościami są części powierzchni ziemskiej stanowiące przedmiot odrębnej własności (grunty), a także budynki

trwale z gruntem związane lub części takich budynków, jeżeli na mocy przepisów szczególnych stanowią odrębny od gruntów przedmiot własności. Nie można zatem zaliczyć do nieruchomości obiektów budowlanych niezłączonych trwale z gruntami, gdyż są one – jako niestanowiące części składowych gruntów – rzeczami ruchomymi.

Pewne trudności w ustaleniu podmiotu podatku od nieruchomości związane były – w poprzednim stanie prawnym – z niezbyt fortunną regulacją obowiązku podatkowego ciążącego równocześnie na właścicielu lub samoistnym posiadaczu nieruchomości (podobny przepis prawny – przedstawiony już – obowiązywał wówczas w podatku rolnym). Obecnie, przy zachowaniu tego przepisu, prawodawca wyraźnie wskazuje – w art. 3 ust. 3 OpłLokU – iż w przypadku, gdy występują równocześnie oba podmioty, obowiązkowi podatkowemu podlega jedynie posiadacz samoistny. Nie ma już zatem wątpliwości, który podmiot – właściciel lub samoistny posiadacz – powinien podlegać obowiązkowi podatkowemu. Aktualne pozostały jednak pewne ogólne refleksje i reguły rodzące się wtedy przy rozstrzyganiu kontrowersji, które budził poprzedni stan prawny. **1018**

Trybunał Konstytucyjny dokonując analizy prawnego charakteru podatku od nieruchomości oraz jego miejsca w systemie podatkowym, słusznie przyjął w uchw. z 6.9.1995 r. (W 20/94, OTK 1995, Nr 1, poz. 6), że normatywny sposób ujęcia przedmiotu podatku od nieruchomości pozwala na zakwalifikowanie go do grupy podatków **od posiadania nieruchomości.** Korzyści z nieruchomości osiąga z reguły posiadacz samoistny, nawet jeżeli nie jest on jej właścicielem, dlatego też **nie do pogodzenia z Konstytucją** byłoby obciążenie podatkowe właściciela nieruchomości, który jej nie posiada i nie czerpie z niej korzyści. **1019**

Podmiot podatku od nieruchomości jest ściśle związany z jego przedmiotem. Przedmiotem podatku nie tyle jest bowiem przedmiot fizyczny – obiekt opodatkowania – co stosunek podmiotu podatku do tego przedmiotu. Wynika to wyraźnie z przepisów art. 3 OpłLokU normujących podmiot podatku, które uzależniają nałożenie podatku na osoby fizyczne, osoby prawne lub jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej od ich związku – prawnego lub faktycznego – z nieruchomością lub obiektem budowlanym. **1020**

Zgodnie z art. 2 OpłLokU, opodatkowaniu podlegają nieruchomości lub obiekty budowlane, tj. **grunty, budynki lub ich części oraz budowle lub ich części związane z prowadzeniem działalności gospodarczej**. Poza zakresem przedmiotowym analizowanego podatku znajdują się natomiast grunty sklasyfikowane w ewidencji gruntów i budynków jako użytki rolne (gdyż podlegają podatkowi rolnemu) lub lasy (podlegają podatkowi **1021**

leśnemu), z wyjątkiem gruntów i lasów zajętych na działalność gospodarczą. Istotne znaczenie dla ustalenia zakresu przedmiotowego podatku od nieruchomości mają definicje zawarte w art. 1a ustawy – w jej słowniczku. Dotyczą one w szczególności pojęcia budynku, budowli, gruntów, budynków i budowli związanych, z prowadzeniem działalności gospodarczej oraz działalności gospodarczej.

1022 Zgodnie z treścią art. 1a ust. 1 pkt 1 OpłLokU, przez budynek rozumie się obiekt budowlany w rozumieniu przepisów prawa budowlanego, który jest trwale związany z gruntem, wydzielony z przestrzeni za pomocą przegród budowlanych, oraz posiada fundamenty i dach. Trybunał Konstytucyjny w uzasadnieniu wyroku z 13.9.2011 r. (P 33/09, OTK-A 2011, Nr 7, poz. 71) słusznie przyjął, że odwołanie się w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych do przepisów prawa budowlanego należy interpretować jako odwołanie do przepisów ustawy z 1994 r. – Prawo budowlane, a nie jako odesłanie do wszelkich przepisów regulujących zagadnienia związane z procesem budowlanym, biorąc pod uwagę, że definicje obiektów budowlanych i urządzeń budowlanych zawiera jedynie ustawa – Prawo budowlane.

Według ustawy z 7.7.1994 r. – Prawo budowlane (tekst jedn. Dz.U. z 2016 r. poz. 290 ze zm.) obiektem budowlanym jest budynek wraz z instalacjami i urządzeniami technicznymi, budowla stanowiąca całość techniczno-użytkową wraz z instalacjami i urządzeniami, wreszcie obiekt małej architektury (art. 3 pkt 1 PrBud). Do Prawa budowlanego nawiązuje również definicja legalna budowli zawarta w art. 1a ust. 1 pkt 2 OpłLokU. Jest nią także obiekt budowlany w rozumieniu tego prawa, który nie jest budynkiem ani obiektem małej architektury oraz urządzenie budowlane w rozumieniu Prawa budowlanego związane z obiektem budowlanym, które zapewnia możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem. Urządzeniem budowlanym (według art. 3 pkt 9 PrBud) jest urządzenie techniczne związane z obiektem budowlanym, zapewniające możliwość użytkowania obiektu zgodnie z jego przeznaczeniem. Budowla zatem, z punktu widzenia podatku od nieruchomości, stanowi często szereg obiektów i urządzeń wzajemnie ze sobą powiązanych, służących określonej działalności (np. lotniska, drogi, linie kolejowe, instalacje przemysłowe, oczyszczalnie ścieków, składowiska odpadów, stacje uzdatniania wody). Działalnością gospodarczą jest natomiast, zgodnie z treścią art. 1a pkt 4, działalność w rozumieniu ustawy z 2.7.2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (tekst jedn. Dz.U. z 2017 r. poz. 2168 ze zm.) z wyłączeniem jednak działalności rolniczej lub leśnej oraz wynajmu turystom pokoi gościnnych w budynkach mieszkalnych. Zgodnie z art. 2 SwobGospU, działalnością gospodarczą jest zarobkowa działalność wy-

twórcza, handlowa, budowlana, usługowa oraz poszukiwanie, rozpoznawanie i wydobywanie kopalin ze złóż, a także działalność zawodowa, **wykonywana w sposób zorganizowany i ciągły**.

1023 Opodatkowanie nieruchomości gruntowych prowadzi do swoistej konkurencji między podatkiem od nieruchomości a podatkiem rolnym lub leśnym. Dla ustalenia zatem, że grunt podlega podatkowi od nieruchomości, należy uprzednio ustalić, jak słusznie przyjął NSA, iż nie podlega on przepisom o podatku rolnym lub leśnym (niepubl. wyr. SA/Lu 85/92, SA/Ka 1038/92, III SA 1599/92).

1024 Zakres przedmiotowy i podmiotowy podatku od nieruchomości kształtowany jest w określonym stopniu przez zwolnienie podatkowe. Zwolnienia te unormowane są bezpośrednio w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych (art. 7 ust. 1 i 2), a także w innych ustawach; mogą być również wprowadzone uchwałami rad gmin, wydawanymi na podstawie upoważnienia ustawowego zawartego w art. 7 ust. 3 OpłLokU. Uchwały te zawierają normy o charakterze generalnym i abstrakcyjnym obowiązujące na terenie gminy.

Przepisy art. 7 ust. 1 OpłLokU przewidują zwolnienia **przedmiotowe** dotyczące nieruchomości, budynków, budowli i gruntów spełniających warunki ustawowe.

W przepisach art. 7 ust. 2 OpłLokU uregulowane są zwolnienia **podmiotowe**. Przykładowo wymienić można zwolnienie od podatku nieruchomości uczelni, placówek naukowych Polskiej Akademii Nauk, podmiotów prowadzących zakłady pracy chronionej lub zakłady aktywności zawodowej, czy też Polskiego Związku Działkowców.

1025 Zwolnienia od podatku od nieruchomości mogą przewidywać także odrębne ustawy. Kościelne osoby prawne zwolnione są z podatku od nieruchomości na podstawie przepisów art. 55 ustawy z 17.5.1989 r. o stosunku Państwa do Kościoła Katolickiego w Rzeczypospolitej Polskiej. Niektóre nieruchomości innych Kościołów i związków wyznaniowych zwolnione są od tego podatku na podstawie przepisu art. 13 ustawy z 17.5.1989 r. o gwarancjach wolności sumienia i wyznania. Poza tym, w wielu ustawach (w sumie jest ich 14) regulujących stosunki państwa z Kościołami i związkami wyznaniowymi znajdują się przepisy zwalniające te podmioty z podatku od nieruchomości.

1026 Trzecią grupę zwolnień z podatku od nieruchomości stanowią zwolnienia wprowadzone przez radę gminy na jej terenie. Zgodnie z treścią art. 7 ust. 3 OpłLokU, rada gminy, w drodze uchwały, może wprowadzić inne zwolnienia **przedmiotowe** niż wymienione w art. 7 ust. 1 OpłLokU lub w innych ustawach. Zwolnienia te nie mogą mieć zatem tak szerokiego

zakresu, aby w praktyce doprowadziło to do całkowitego wyłączenia spod opodatkowania określonej kategorii podmiotów. Należy się zgodzić ze stanowiskiem NSA, że zwolnienie przez radę gminy generalnie wszystkich mieszkańców gminy od podatku od nieruchomości od budynków mieszkalnych lub ich części stanowi przekroczenie uprawnień gminy przewidzianych w tym przepisie, gdyż obowiązek podatkowy dotyczący właścicieli, posiadaczy i zarządców budynków jest obowiązkiem powszechnym, a generalne zwolnienie wszystkich tych osób od podatku ma charakter zwolnienia „globalnego", a nie „kategorialnego" (wyr. z 6.10.1992 r., III SA 1471/92, ONSA 1993, Nr 2, poz. 53).

III. Podstawa opodatkowania i stawka podatkowa

1027 Podstawa opodatkowania w podatku od nieruchomości jest zróżnicowana w zależności od przedmiotu tego podatku. Powoduje to, że wyróżnić można trzy rodzaje podstaw opodatkowania przypisanych poszczególnym rodzajom nieruchomości. Według przepisu art. 4 OpłLokU podstawę opodatkowania dla budynków lub ich części stanowi powierzchnia użytkowa. Dla budowli lub ich części związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej podstawę opodatkowania stanowi wartość, o której mowa w przepisach o podatkach dochodowych stanowiąca podstawę obliczania amortyzacji, niepomniejszone o odpisy amortyzacyjne, a w przypadku budowli całkowicie zamortyzowanych ich wartość z dnia 1 stycznia roku, w którym dokonano ostatniego odpisu amortyzacyjnego. Jeżeli od budowli lub ich części nie dokonuje się odpisów amortyzacyjnych – podstawę opodatkowania stanowi ich wartość rynkowa, określona przez podatnika.

1028 Ustalenie podstawy opodatkowania w przypadku budowli opiera się na przepisach normujących amortyzację środków trwałych podmiotów gospodarczych. Zagadnienia te uregulowane są (identycznie) w powoływanej ustawie z 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych i w powoływanej ustawie z 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych i zostały już przedstawione przy analizie tych podatków.

1029 Powierzchnia gruntów jako podstawa opodatkowania nie wzbudza większych kontrowersji. Ustalana jest w oparciu o dane wynikające z ewidencji gruntów i budynków prowadzonej dla danej miejscowości. W przypadku rozbieżności między faktyczną powierzchnią gruntu a wynikającą z ewidencji przyjmuje się – jak słusznie ustalił NSA (wyr. z 28.5.1992 r., SA/Kr 139/92, niepubl.) – powierzchnię określoną w ewidencji, zaś w interesie podatnika jest doprowadzenie do zgodności pomiędzy ujęciem powierzchni gruntu w ewidencji a jej rzeczywistą wielkością.

Nb. 1027–1029

W konstrukcji prawnej podstawy opodatkowania w przypadku grun- **1030**
tów i budynków jedna jej cecha zdaje się dość wyraźnie dominować. Jest nią **określanie podstawy opodatkowania w oparciu o pewne fizyczne, łatwo uchwytne elementy cechujące poszczególne rodzaje nieruchomości, bez uwzględnienia ich rzeczywistej wartości**. Odnosi się to do powierzchni użytkowanej budynków oraz powierzchni gruntów. Konstrukcja podstawy opodatkowania wskazuje tu więc dość wyraźnie na **majątkowy, a nie przychodowy** charakter podatku od nieruchomości. Stanowi on w gruncie rzeczy opodatkowanie **posiadanego majątku** – zakrzepłej jego wartości w postaci budynków i gruntów. Dla określenia charakteru podatku od nieruchomości istotne znaczenie ma jednak także stawka podatkowa.

Artykuł 5 OpłLokU przewiduje dwa rodzaje stawek podatkowych – **1031**
dla budynków i gruntów **stawkę kwotową** określoną w stosunku do ich powierzchni, zaś dla budowli **stałą stawkę procentową (proporcjonalną)**. Stawki te zróżnicowane są dla budynków i budowli w zależności od sposobu ich wykorzystania. Przepisy ustawy nie określają wysokości tych stawek, lecz jedynie górne ich granice. Ustalane są one, zgodnie z upoważnieniem zawartym w art. 5 ust. 1 OpłLokU, w formie uchwał rad gmin.

Wysokość stawek podatkowych dla budynków lub ich części określona jest w ustawie, oddzielnie dla budynków mieszkalnych (najniższe stawki), budynków związanych z działalnością gospodarczą (najwyższe stawki, zróżnicowane jednak wewnętrznie, np. niższe stawki w przypadku prowadzenia działalności gospodarczej w zakresie udzielania świadczeń zdrowotnych lub odpłatnej statutowej działalności pożytku publicznego prowadzonej przez organizacje pożytku publicznego) i dla pozostałych budynków. Podobnie jest z gruntami, co do których przewidziane są inne (wyższe) stawki dla gruntów związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, a inne dla pozostałych gruntów.

Zróżnicowanie stawek w podatku od nieruchomości w zależności od **1032**
tego, czy związane są one z prowadzeniem działalności gospodarczej, świadczy o występowaniu w konstrukcji tego podatku pewnych elementów podatku przychodowego. Prawodawca uzależnił bowiem obciążenia podatkowe od możliwości osiągania przychodów z wykorzystywania budynku czy gruntu na cele gospodarcze. Chodzi tu jednak nie o rzeczywiste uzyskiwanie przychodów, lecz o potencjalne możliwości ich osiągania, co osłabia cechy przychodowe tego podatku.

Zagadnienie wykorzystywania nieruchomości lub budynku na cele go- **1033**
spodarcze było przedmiotem pewnych kontrowersji w orzecznictwie po-

datkowym. Dotyczyły one tego, czy związek gruntu lub budynku z działalnością gospodarczą należy rozumieć jako związek **potencjalny**, czy też **faktyczny**. Obecnie prawodawca rozstrzyga to w sposób jednoznaczny w słowniczku ustawowym, określając w art. 1a pkt 3 OpłLokU pojęcie gruntów, budynków i budowli **związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej**. Są nimi (poza pewnymi wyjątkami) grunty, budynki i budowle będące **w posiadaniu** przedsiębiorcy lub innego podmiotu prowadzącego działalność gospodarczą.. Definicja ta przesądza jednoznacznie, iż w analizowanej ustawie przyjmuje się jako zasadę, **potencjalny związek** między obiektem opodatkowania a działalnością gospodarczą. Charakterystyczne z tego punktu widzenia jest orzeczenie WSA w Gdańsku z 4.3.2006 r. (I SA/Gd 49/04, niepubl.), w którym przyjęto, że podatnik zobowiązany jest do płacenia podatku od budynków według stawek właściwych dla budynków związanych z działalnością gospodarczą, za okres, w którym miał status przedsiębiorcy, niezależnie od faktycznego ich wykorzystywania. Według innego orzeczenia, tymczasowy brak wykorzystywania danego obiektu dla celów działalności gospodarczej nie uprawnia – w świetle przepisów ustawy o podatkach i opłatach lokalnych – do przyjęcia, że nie stanowi on nieruchomości związanej z działalnością gospodarczą (wyr. WSA w Gdańsku z 6.6.2006 r., I SA/Gd 481/05, niepubl.).

IV. Ustalenie i pobór należności podatkowych

1034 W postępowaniu podatkowym mającym na celu ustalenie i pobór należności podatkowych z tytułu podatku od nieruchomości można – podobnie jak w przypadku podatku rolnego i leśnego – wyróżnić dwie techniki postępowania – **wymiar podatkowy** dokonywany przez organ podatkowy oraz **samoobliczanie podatkowe**. Pierwszy rodzaj techniki postępowania stosuje się wobec podatników będących osobami fizycznymi. Natomiast w stosunku do podatników będących osobami prawnymi oraz jednostkami organizacyjnymi niemającymi osobowości prawnej ma zastosowanie technika samoobliczania podatkowego.

1035 W przypadku pierwszej grupy podatników wyodrębnić można dwa etapy postępowania – postępowanie wstępne, w którym podatnik powinien złożyć organowi gminy informację o nieruchomościach i obiektach budowlanych (art. 6 ust. 6 OpłLokU) oraz postępowanie wymiarowe, w wyniku którego wójt, burmistrz lub prezydent miasta dokonują **wymiaru podatkowego w formie konstytutywnej decyzji administracyjnej** (art. 6 ust. 7 OpłLokU). Tak ustalony podatek płatny jest w trakcie roku podatkowego w czterech ratach w terminach określonych w ustawie. Na podatni-

ku spoczywa również obowiązek informowania organu gminy o zmianach sposobu wykorzystywania budynku albo gruntu lub ich części, mających wpływ na wysokość opodatkowania.

Pobór podatku obciążającego osoby fizyczne może być dokonywany przy wykorzystaniu instytucji **inkasenta**. Rada gminy została bowiem upoważniona do zarządzenia poboru podatku od nieruchomości w drodze inkasa oraz do określenia inkasentów i wysokości wynagrodzenia za inkaso (art. 6 ust. 12 OpłLokU). W takich przypadkach pobór podatku od nieruchomości może być realizowany wraz z poborem podatku rolnego i leśnego w formie zobowiązania łącznego.

1036 Podatnicy będący osobami prawnymi oraz jednostkami organizacyjnymi niemającymi osobowości prawnej oraz spółkami niemającymi osobowości prawnej, a także jednostkami organizacyjnymi Krajowego Ośrodka Wsparcia Rolnictwa i jednostkami organizacyjnymi Państwowego Gospodarstwa Leśnego Lasy Państwowe obarczeni są obowiązkiem **samoobliczania podatkowego**. Mają oni obowiązek corocznego składania, w terminie do 31 stycznia, **deklaracji podatkowych** organowi gminy właściwemu ze względu na miejsce położenia nieruchomości, a także do korygowania podanych w deklaracji danych, jeżeli w ciągu roku podatkowego nastąpiła zmiana sposobu wykorzystywania budynku lub gruntu albo ich części, mająca wpływ na wysokość opodatkowania. W deklaracji należy obliczyć podatek, a następnie dokonać jego wpłaty na rachunek budżetu gminy za poszczególne miesiące. Rada gminy może określić, w drodze uchwały, warunki i tryb składania informacji o nieruchomościach i obiektach budowlanych oraz deklaracji na podatek od nieruchomości za pomocą środków komunikacji elektronicznej.

Na potrzeby wymiaru i poboru podatku od nieruchomości oraz podatku rolnego i podatku leśnego, zgodnie z art. 7a OpłLokU, organy podatkowe prowadzą **ewidencję podatkową nieruchomości w systemie informatycznym**. Powinna ona zawierać dane o podatnikach i przedmiotach opodatkowania, w szczególności wynikające z informacji i deklaracji składanych przez podatników na podstawie przepisów tej ustawy i przepisów ustawy o podatku rolnym oraz ustawy o podatku leśnym, jak również dane wynikające z ksiąg wieczystych, z ewidencji gruntów i budynków oraz z innych ewidencji i rejestrów. Można przyjąć, iż ewidencja podatkowa nieruchomości stanowi swego rodzaju pierwszy krok zmierzający do wprowadzenia w polskim systemie podatkowym podatku katastralnego. Wymaga to stworzenia przynajmniej katastru fiskalnego, zawierającego ewidencję nieruchomości, w której określa co najmniej jej wartość, stanowiącą podstawę opodatkowania w podatku od nieruchomości.

§ 7. Podatek od środków transportowych

1037 Podatek od środków transportowych uregulowany jest w ustawie z 12.1.1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych. Stanowi on źródło dochodów gmin. Podatek ten jest świadczeniem związanym **z własnością i eksploatacją** określonych w ustawie środków transportowych. Własność środka transportowego łączona jest przy ustalaniu obowiązku podatkowego z jego eksploatacją, gdyż obowiązek podatkowy powstaje dopiero **po zarejestrowaniu** środka transportowego. Można zatem przyjąć, że podatek od środków transportowych jest przede wszystkim **podatkiem majątkowym**, obejmującym swym zakresem posiadanie szczególnego rodzaju majątku, jakim są wymienione w ustawie środki transportowe.

Konstrukcja prawna podatku od środków transportowych dokonuje – zgodnie z treścią art. 6 ustawy z 20.4.2004 r. o zmianie i uchyleniu niektórych ustaw w związku z uzyskaniem przez Rzeczpospolitą Polską członkostwa w Unii Europejskiej (Dz.U. Nr 96, poz. 959) – wdrożenia do polskiego porządku prawnego dyrektywy Rady 92/106/EWG z 7.12.1992 r. w sprawie ustanowienia wspólnych zasad dla niektórych typów transportu kombinowanego towarów pomiędzy państwami członkowskimi (Dz.Urz. WE L 368 z 17.12.1992 r., s. 38) oraz dyrektywy 1999/62/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z 17.6.1999 r. w sprawie pobierania opłat za użytkowanie niektórych typów infrastruktury przez pojazdy ciężarowe (Dz.Urz. WE L 187 z 20.7.1999 r., s. 42; Dz.U. UE Polskie wydanie specjalne rozdz. 7, t. 4, s. 372 ze zm.).

1038 **Podmiotami podatku** od środków transportowych są osoby fizyczne i osoby prawne będące **właścicielami środków transportowych**. Natomiast jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej traktuje się jako właścicieli środków transportowych także wówczas, gdy środek transportowy jest na nie zarejestrowany (art. 9 ust. 1 OpłLokU). **Obowiązek podatkowy** ciąży na tych podmiotach od pierwszego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym środek transportowy został zarejestrowany, zaś wygasa z końcem miesiąca, w którym środek ten został wyrejestrowany lub wydana została decyzja organu rejestrującego o czasowym wycofaniu pojazdu z ruchu, lub z końcem miesiąca, w którym upłynął czas, na który pojazd powierzono. Jeżeli środek transportu stanowi współwłasność dwóch lub więcej osób fizycznych lub prawnych, obowiązek podatkowy ciąży **solidarnie** na wszystkich współwłaścicielach.

Konstrukcja prawna obowiązku podatkowego wskazuje, że obciążenie podatkowe wiązane jest tu zarówno z samą własnością szczególnego rodzaju przedmiotów majątkowych, jakimi są środki transportowe, jak i z ich

eksploatacją, a ściślej z dopuszczeniem do eksploatacji, wyrażonym w formie rejestracji. Obowiązek podatkowy ciąży jedynie na właścicielach zarejestrowanych środków transportowych. Stałe wyrejestrowanie środka transportowego – jak słusznie przyjął NSA (wyr. z 26.1.1993 r., SA/Wr 1468/92, ONSA 1993, Nr 3, poz. 76) – powoduje wygaśnięcie obowiązku podatkowego niezależnie od tego, czy się go wyzbyto lub dokonano fizycznej likwidacji.

Dowód rejestracyjny jako decyzja administracyjna dopuszczająca do ruchu pojazd samochodowy, ma także istotne znaczenie dla samego ustalania należności podatkowych. Jak słusznie przyjęto w orzecznictwie, organ podatkowy, określając stawkę podatkową, ma obowiązek uwzględnienia danych technicznych pojazdu wynikających z dowodu rejestracyjnego (wyr. NSA z 17.6.1994 r., SA/Gd 1411/93, Wspólnota 1994, Nr 41, s. 14), zaś sam wpis w tym dowodzie ma charakter konstytutywny i wywołuje skutki prawne także w prawie podatkowym (wyr. WSA w Szczecinie z 4.7.2007 r., I SA/Sz 549/06, niepubl.).

1039 **Przedmiotem podatku** od środków transportowych jest własność (wyjątkowo posiadanie) samochodów ciężarowych, ciągników siodłowych i balastowych, przyczep i naczep o dopuszczalnej masie całkowitej określonej w analizowanych przepisach oraz autobusów. Ustawa o podatkach lokalnych wymienia jedynie poszczególne rodzaje środków transportowych objęte zakresem przedmiotowym opodatkowania (art. 8 OpłLokU), nie określając samego ich pojęcia. Zgodnie zatem z zasadami wykładni systemowej definicji środków transportowych należy szukać w ustawie z 20.6.1997 r. – Prawo o ruchu drogowym.

1040 Zakres podmiotowy i przedmiotowy podatku od środków transportowych kształtowany jest także przez zwolnienia podatkowe. W podatku tym – podobnie jak w podatku od nieruchomości – wyróżnić można dwa podstawowe rodzaje zwolnień, a mianowicie **zwolnienia ogólne** przewidziane w ustawie oraz zwolnienia wprowadzone na podstawie **uchwał rad gmin**. Ustawa reguluje bezpośrednio dwa typy zwolnień ogólnych – zwolnienia dyplomatyczne i konsularne dotyczące środków transportowych znajdujących się w posiadaniu przedstawicielstw dyplomatycznych, konsularnych i innych misji zagranicznych oraz zwolnienia środków transportowych stanowiących, w rozumieniu przepisów o ruchu drogowym, zapasy mobilizacyjne, pojazdy zabytkowe oraz pojazdy specjalne. Poza tym, ustawa dopuszcza (art. 12 ust. 4) możliwość wprowadzenia przez rady gmin innych zwolnień na ich terenie.

1041 **Stawki podatkowe**, w szczególności ich wysokość, określane są zgodnie z art. 10 ust. 1 OpłLokU, w formie uchwał rad gmin, przy czym w usta-

wie ustalone są ich górne granice. Stawki minimalne znajdują się natomiast w załącznikach Nr 1–3 do ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Przy określaniu stawek rada gminy może je różnicować, uwzględniając w szczególności wpływ środka transportowego na środowisko naturalne, rok produkcji albo liczbę miejsc do siedzenia.

1042 Przepisy ustawy stanowią o stawkach podatkowych, które określane są w literaturze jako stawki kwotowe. W rzeczywistości jednak nie są to stawki podatkowe, które – jak wiadomo – wyrażają stosunek kwoty podatku do podstawy opodatkowania, lecz **kwoty podatku**. Ustawa ustala wysokość podatku przypisanego do jednego z rodzajów środków transportowych (np. samochodu ciężarowego o dopuszczalnej masie całkowitej od 3,5 t i poniżej 12 t, autobusu).

1043 Podatek od środków transportowych **płatny** jest w zasadzie w dwóch równych ratach w terminach ustalonych w ustawie, a pobierają go gminy, na terenie których znajduje się miejsce zamieszkania lub siedziba podatnika. Biorąc pod uwagę, że wysokość podatku wynika bezpośrednio z przepisów prawa, postępowanie podatkowe sprowadza się w znacznej mierze do **poboru podatku**. Podatnicy mają bowiem obowiązek wpłacania podatku – wynikającego z ustawy oraz z uchwały rady gminy – na rachunek budżetu właściwej gminy. W przypadku zaniechania tego obowiązku organ podatkowy (wójt, burmistrz lub prezydent miasta) wydaje deklaratoryjną **decyzję ustalającą** zobowiązanie podatkowe wraz z określeniem odsetek za zwłokę.

Rozwiązanie polegające na ustalaniu wprost w ustawie wysokości podatku jest zupełnie wyjątkowe. Powoduje to, że w konstrukcji podatku od środków transportowych brak w zasadzie podstawy opodatkowania, gdyż wystarczającymi elementami podatkowoprawnego stanu faktycznego są: podmiot i przedmiot podatku, zwolnienia podatkowe oraz kwota (wysokość) podatku. Kwota podatku nie wynika z zastosowania stawki podatkowej do podstawy opodatkowania, lecz podana jest bezpośrednio w akcie zawierającym normy generalne i abstrakcyjne. Ważne jest więc, aby przy analizie konstrukcji rozpatrywanego podatku nie mylić kwoty podatku ze stawką kwotową, jaka występuje np. w podatku od nieruchomości. Wysokość obciążenia podatkowego w podatku od nieruchomości nie jest określona w ustawie, lecz wynika z zastosowania określonej w niej stawki kwotowej do podstawy opodatkowania (np. wielkość powierzchni użytkowej budynku mieszkalnego lub budynku związanego z prowadzoną działalnością gospodarczą, czy też powierzchni gruntu).

1044 Określenie w ustawie wysokości podatku od środków transportowych przemawia dość mocno za jego **majątkowym** charakterem. Jest to bowiem

w gruncie rzeczy podatek od szczególnego majątku, jakim są środki transportowe. Podatek ten stanowi klasyczny przykład podatku „powinnego", ustalonego niejako „z góry", bez uwzględnienia stosunków gospodarczych związanych z wykorzystywaniem w trakcie roku podatkowego opodatkowanego majątku.

§ 8. Opłata targowa

Rada gminy **może wprowadzić** opłatę targową. Opłata ta, unormowa- **1045**
na w ustawie z 12.1.1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych, nie zawiera w swej konstrukcji elementów właściwych dla opłat, lecz jest w rzeczywistości podatkiem. **Brakuje tu** przede wszystkim podstawowej cechy odróżniającej opłatę od podatku, jaką jest **odpłatność**. W najogólniejszym ujęciu można przyjąć, że opłata jest daniną pobieraną przez państwo (lub gminę) za usługi o charakterze publicznoprawnym. Może być ona związana z czynnościami urzędowymi organów administracji (opłata administracyjna) lub też z korzystaniem z urządzeń utrzymywanych w interesie publicznym (opłata użytkowania). Wymienione cechy nie występują w przypadku opłaty targowej, która zawiera w swej konstrukcji **elementy typowe dla podatku**. Stanowisko takie jest powszechnie przyjmowane zarówno w doktrynie, jak i w orzecznictwie (wyr. NSA z 17.1.1992 r., SA/Wr 1428/91, POP 1995, z. 1, s. 18).

Opłatę targową można zaliczyć do podatków **związanych ze sprze-** **1046**
dażą. W szczególności, jak przyjmuje się w orzecznictwie, jest to podatek obejmujący swym zakresem przedmiotowym wszelkie czynności podejmowane przez sprzedającego w celu dokonania sprzedaży (wyr. NSA z 7.3.2003 r., I SA/Łd 1878/01, niepubl.). Stanowi on uproszczoną formę opodatkowania przychodów ze sprzedaży, lecz nie z przychodów uzyskiwanych z wszelkiej działalności gospodarczej prowadzonej na targowiskach. Wysokość obciążenia podatkowego jest w zasadzie niezależna od wielkości tego przychodu. W praktyce jednak, przy ustalaniu wysokości podatku pobieranego od sprzedaży na targowiskach, różnicuje się ją, co można uznać za pewien sposób uzależniania opodatkowania od wysokości przychodów osiąganych na targowisku. Jest to rozwiązanie podobne do występującego w podatku od nieruchomości, uzależniającego w pewnym zakresie obciążenie podatkowe od sposobu wykorzystywania nieruchomości. Inaczej jednak niż w tym podatku, w konstrukcji opłaty targowej nie ma elementów opodatkowania majątku, co skłania do zaliczenia jej **do podatków przychodowych**, z zastrzeżeniem jednak, że chodzi tu o **przy-**

chód potencjalny, określany w sposób pośredni, przy wykorzystaniu bardzo uproszczonych, zewnętrznych oznak jego uzyskiwania.

1047 **Podmiotami** opłaty targowej są osoby fizyczne, osoby prawne oraz jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej. Podlegają one obowiązkowi podatkowemu, gdy dokonują sprzedaży na targowiskach. **Przedmiotem** opłaty nie jest jednak przychód ze sprzedaży realizowanej na targowiskach, w szczególności zaś obrót z niej uzyskany, lecz samo prowadzenie tej sprzedaży, a ściślej gotowość jej dokonywania.

W konstrukcji opłaty widoczny jest związek pomiędzy podmiotem podatku a jego przedmiotem. Właściwe ustalenie obowiązku podatkowego możliwe jest zatem wówczas, gdy określone przez ustawę (art. 15 OpłLokU) elementy podmiotowe i przedmiotowe podatkowoprawnego stanu faktycznego będą rozpatrywane łącznie.

1048 Analizowane przepisy przyjęły szerokie rozumienie targowiska, co powoduje, że spory, występujące przez wiele lat w polskiej praktyce podatkowej, co do tego, czy za targowisko należy uznać jedynie miejsce **wyznaczone i urządzone do sprzedaży**, czy też **wszelkie miejsca**, w których prowadzony jest handel, są bezprzedmiotowe. Nie ulega wątpliwości, że w świetle obowiązujących przepisów uznających *expressis verbis* za targowisko wszelkie miejsca, w których prowadzona jest sprzedaż (art. 15 ust. 2 OpłLokU), wąskie rozumienie targowiska jest niedopuszczalne.

1049 Na zakres opłaty targowej wpływają również **zwolnienia podatkowe**. Zgodnie z art. 16 OpłLokU, od opłaty zwalnia się podmioty, które są podatnikami podatku od nieruchomości w związku z przedmiotem opodatkowania położonym na targowisku. Rada gminy może wprowadzić, zgodnie z upoważnieniem ustawowym zawartym w art. 19 pkt 3 OpłLokU, inne niż wymienione w ustawie **zwolnienia przedmiotowe od opłat lokalnych**, a więc także od opłaty targowej.

1050 W ustawie określona jest maksymalna wysokość dziennej opłaty targowej, niezbyt fortunnie nazwanej przez ustawodawcę stawką tej opłaty. W rzeczywistości bowiem nie jest to stawka podatkowa, lecz **dzienna kwota podatku** uiszczana przez osoby objęte obowiązkiem podatkowym. W konstrukcji tego podatku nie występuje więc podstawa opodatkowania, zważywszy, iż prawodawca ustala bezpośrednio w ustawie kwotę podatku, a nie powstaje ona (jak to ma miejsce w innych podatkach) w drodze przemnożenia podstawy opodatkowania (w jej ujęciu liczbowym) przez stawkę podatkową. Oznacza to, iż uzupełniając konstrukcję prawną analizowanego podatku w uchwale rady gminy, nie ustala się podstawy opodatkowania. Wymaga to podkreślenia, zważywszy, iż upoważnienie ustawowe zawarte w art. 19 dotyczące opłat lokalnych (opłat uregulowanych

w rozdziale 5 OpłLokU „Opłaty lokalne" – art. 15–19) nie zawiera wytycznych co do treści podustawowego aktu prawnego co oznacza dużą swobodę rady w stanowieniu miejscowego prawa podatkowego, **dopełniającego konstrukcję zawartą w przepisach ustawy**.

Znaczny stopień swobody w tworzeniu konstrukcji prawnej opłaty targowej widoczny jest zwłaszcza w przypadku określania w uchwale gminy stawek dziennych (a właściwie kwot) opłaty targowej. Nie oznacza to jednak, iż rada może takie stawki ustalać – w granicach ich górnej wysokości określonej w ustawie – w sposób dowolny. Rada powinna się tu kierować podstawowymi zasadami tworzenia prawa podatkowego, zwłaszcza zaś zasadą sprawiedliwości podatkowej. Odnosi się to również do innych elementów konstrukcji prawnej opłaty targowej tworzonych przez rady gmin, jak zasady ustalania i poboru oraz terminy płatności oraz zwolnienia przedmiotowe (art. 19 OpłLokU).

W praktyce funkcjonowania opłaty targowej ustalone są w różnorodny sposób podstawy jej obliczania, nawiązujące z reguły do powierzchni, miejsca lub obiektu służącego do prowadzenia handlu, ładowności samochodu czy też liczby oferowanych do sprzedaży samochodów. Rady ustalają także kwoty należnego podatku odnoszone do dziennej sprzedaży na targowiskach, przy czym z reguły ustala się wyższe stawki dla sprzedaży z samochodów niż dla sprzedaży z ręki lub koszyka. Można przyjąć, że uzależniane są one od zewnętrznych oznak przychodu uzyskiwanego na targowiskach. Oznacza to – jak słusznie przyjął NSA – że przychód faktycznie uzyskiwany przez podatnika nie ma znaczenia przy określaniu wysokości opłaty targowej (wyr. z 21.11.1991 r., SA/Po 638/91, niepubl.).

§ 9. Opłata od posiadania psów, opłata reklamowa, opłata miejscowa i opłata uzdrowiskowa

I. Uwagi ogólne

Opłata od posiadania psów, opłata miejscowa i opłata uzdrowiskowa **1051**
oraz opłata reklamowa uregulowane są w ustawie z 12.1.1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych, **lecz ich wprowadzenie na danym terenie zależy od rad gmin**. Opłaty te należą do podatków **o niewielkim znaczeniu** fiskalnym i pozafiskalnym, a ich występowanie w polskim systemie podatkowym wynika bardziej z pewnych **tradycji** niż z przesłanek racjonalnego opodatkowania. Trudno ustalić w sposób jednoznaczny charakter tych obciążeń podatkowych. Nie mają one żadnego związku z dochodem,

przychodem czy też majątkiem albo obrotem, a tego rodzaju podział podatków zastosowano w niniejszym opracowaniu. Wydaje się natomiast, że podatki te można właściwie zaliczyć **do podatków konsumpcyjnych**. Nie wyodrębniono ich jednak w tym opracowaniu w oddzielną grupę – lecz przedstawiono przy omawianiu podatków obrotowych. Najważniejsze z nich – podatek od towarów i usług oraz podatek akcyzowy – są bowiem równocześnie podatkami konsumpcyjnymi. Konstrukcja prawna oraz ekonomiczny charakter podatków konsumpcyjnych przedstawionych w rozdziale poświęconym podatkom obrotowym są jednak zupełnie inne niż podatków uregulowanych w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych, co pozwalało na pominięcie ich analizy w tamtym rozdziale. Z drugiej strony, unormowanie opłaty od posiadania psów, opłaty miejscowej i opłaty uzdrowiskowej oraz opłaty reklamowej oparto na **tych samych zasadach** co innych podatków i opłat lokalnych, co wskazuje na konieczność omówienia ich w niniejszym rozdziale, pomimo że nie są to podatki typu przychodowego czy majątkowego. Rozdzielenie konstrukcji prawnych zawartych w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych byłoby bowiem zabiegiem sztucznym, nieuzasadnionym ponadto merytorycznie, zwłaszcza z punktu widzenia podstawowych cech prawnych podatków lokalnych. Konstrukcje tych podatków – jako klasycznych podatków samorządowych – tworzone są głównie z uwzględnieniem specyfiki samorządowych źródeł opodatkowania, czego wyrazem jest m.in. ustanowienie przez ustawę istotnych kompetencji rad gmin do **kształtowania** poszczególnych elementów konstrukcyjnych podatków lokalnych (a nawet samego wprowadzenia podatku lokalnego, jak to ma miejsce w przypadku opłaty od posiadania psów oraz opłaty reklamowej), tak gdy chodzi o materialne prawo podatkowe, jak też wymiar i pobór tych podatków.

II. Opłata reklamowa

1052 Rada gminy, zgodnie z art. 17a OpłLokU, **może wprowadzić** opłatę reklamową od tablic reklamowych lub urządzeń reklamowych. Zakres przedmiotowy obciążeń tą opłatą obejmuje jedynie umieszczanie tablic lub urządzeń usytuowanych w obrębie obszarów, co do których obowiązują zasady sytuowania obiektów małej architektury, tablic reklamowych i urządzeń reklamowych oraz ogrodzeń. Analizowana ustawa przyjmuje ich pojęcie zgodnie z przepisami ustawy z 27.3.2003 r. o planowaniu i zagospodarowaniu przestrzennym.

Podmiotami objętymi obowiązkiem podatkowym w zakresie analizowanej opłaty są właściciele lub samoistni posiadacze nieruchomości i obiek-

tów budowlanych, w tym także stanowiących własność Skarbu Państwa lub gminy, wreszcie użytkownicy wieczyści gruntów.

Opłata reklamowa składa się z części stałej i zmiennej. W pierwszym przypadku ma ona charakter zryczałtowany, niezależny od pola powierzchni tablic lub urządzenia reklamowego, w drugim jej wysokość zależy od tego pola. Ustawa określa górne granice stawek (a w rzeczywistości kwot) opłaty reklamowej. Rada gminy może różnicować wysokość stawek opłaty reklamowej oraz wprowadzić obowiązek składnia deklaracji na opłatę, w tym w formie elektronicznej.

III. Opłata od posiadania psów

1053 **Rada gminy**, zgodnie z art. 18a OpłLokU, **może wprowadzić** w drodze uchwały, opłatę od posiadania psów. Jej podmiotami są wyłącznie osoby fizyczne. Obowiązek podatkowy ciąży na nich wówczas, gdy posiadają psa (psy). Przedmiotem tego podatku (gdyż jest to w rzeczywistości podatek, a nie opłata, podobnie jak inne opłaty lokalne) jest zatem fakt posiadania psa. Zakres podatku od posiadania psów kształtowany jest także przez zwolnienia podatkowe. Podobnie jak w podatku od nieruchomości i od środków transportowych, zwolnienia podatkowe ustalane są bezpośrednio przez ustawę.

1054 Ustawa określa **górną granicę** wysokości podatku od posiadania jednego psa. Rada gminy – podobnie jak w przypadku opłaty targowej – określa wysokość stawek podatkowych, zasady ustalania, poboru i terminy płatności, a także zarządza pobór podatku od posiadania psów w drodze inkasa. Wykonując te upoważnienia ustawowe, tworzy ona podstawowe elementy konstrukcyjne opłaty od posiadania psów – jej **podstawę opodatkowania, stawkę i zwolnienia** – a także procedurę podatkową. Często w praktyce stawki podatkowe uzależnione są od liczby psów znajdujących się w posiadaniu podatnika, niekiedy zaś od sposobu ich wykorzystywania.

IV. Opłata miejscowa i opłata uzdrowiskowa

1055 **Opłata miejscowa, którą może wprowadzić rada gminy**, stanowi formę opodatkowania osób fizycznych przebywających dłużej niż dobę w miejscowościach posiadających korzystne właściwości klimatyczne, walory krajobrazowe oraz warunki umożliwiające pobyt osób w tych celach, a także przebywających czasowo w miejscowościach znajdujących się na obszarach, którym nadano status obszaru ochrony uzdrowiskowej.

Opłata miejscowa może być uznana za swego rodzaju **podatek konsumpcyjny**, związany z korzystaniem z walorów klimatycznych i krajobrazowych określonych miejscowości. Z tego też względu jej zakres terytorialny musi być ściśle oznaczony. Zgodnie z art. 17 ust. 3 OpłLokU, Rada Ministrów, w drodze rozporządzenia, określa minimalne warunki, jakie powinna spełniać miejscowość, w której można pobierać opłatę miejscową. W szczególności chodzi o warunki klimatyczne, krajobrazowe oraz warunki umożliwiające pobyt osób w celach wypoczynkowych, zdrowotnych, szkoleniowych lub turystycznych. **Rada gminy – w oparciu o przepisy rozporządzenia – ustala miejscowości**, które spełniają warunki w nim określone, i w których pobiera się opłatę miejscową. Może być ona zatem wprowadzona tylko przez rady tych gmin, które dysponują szczególnymi walorami klimatycznymi i krajobrazowymi.

1056 **Podmiotami** opłaty miejscowej są osoby fizyczne, zaś jej **przedmiot** stanowi przebywanie tych osób w miejscowościach turystycznych. Jej zakres kształtowany jest także przez **zwolnienia**. W ustawie określona jest maksymalna **wysokość opłaty** miejscowej za dzień pobytu w miejscowości, w której ona obowiązuje. Do kompetencji rady gminy należy ustalenie stawek opłaty, zróżnicowanych często w zależności od pory roku, miejsca zakwaterowania. Rady gmin mogą także wprowadzać zwolnienia podatkowe inne niż przewidziane w ustawie. Do uprawnień rad gmin należy wreszcie określanie zasad ustalania i poboru opłaty miejscowej, terminów płatności oraz zarządzenie jej poboru w drodze inkasa. Wskazane kompetencje rad gmin są zatem tego samego rodzaju, jak w przypadku innych, wcześniej omówionych, podatków i opłat lokalnych.

1057 **Opłata uzdrowiskowa** – zgodnie z art. 17 ust. 1a OpłLokU – pobierana jest od osób fizycznych przebywających dłużej niż dobę w celach zdrowotnych, turystycznych, wypoczynkowych lub szkoleniowych w miejscowościach znajdujących się na obszarach, którym nadano status uzdrowiska na zasadach określonych w ustawie z 28.7.2005 r. o lecznictwie uzdrowiskowym, uzdrowiskach i obszarach ochrony uzdrowiskowej oraz o gminach uzdrowiskowych. Zwolnienia podatkowe uregulowane są wspólnie dla opłaty uzdrowiskowej i opłaty miejscowej (art. 17 ust. 2 OpłLokU). Opłata uzdrowiskowa ustalana jest i pobierana na tych samych zasadach co opłata miejscowa. Opłaty te są jednak w określonym stopniu konkurencyjne względem siebie. Zgodnie bowiem z art. 17 ust. 2a OpłLokU, od osób obciążonych opłatą uzdrowiskową nie pobiera się opłaty miejscowej.

§ 10. Podatek od spadków i darowizn

I. Uwagi ogólne

Podatek od spadków i darowizn ma bardzo bogatą i długą historię. Zna- **1058**
ny był już w starożytnym Egipcie, a także w Grecji i Rzymie. W okresie wczesnego średniowiecza stracił na znaczeniu, by ponownie je odzyskać na początku XV w. Współcześnie jego rola jako źródła dochodów budżetowych nie jest zbyt wielka. Podatek ten można jednak spotkać w prawie wszystkich systemach podatkowych, chociaż pozostaje on w cieniu podatków dochodowych i ogólnego podatku obrotowego.

Podatek od spadków i darowizn związany jest z obrotem (ruchem) ma- **1059**
jątkowym. W jego wyniku następuje przemieszczenie (przesunięcie) majątku pomiędzy dotychczasowym a nowym właścicielem. Z tego punktu widzenia zbliżony jest on do podatku od czynności cywilnoprawnych jako podatku związanego również z **obrotem majątkowym** – z nabywaniem praw majątkowych. Dlatego też polski prawodawca w okresie powojennym (lata 1947–1975) mógł unormować oba rodzaje podatków od obrotu majątkowego w jednym akcie prawnym, obejmującym swym zakresem przedmiotowym nabywanie praw majątkowych zarówno pod tytułem darmym (spadki i darowizny), jak i pod tytułem odpłatnym. Istota prawna obu tych podatków jest w pewnym stopniu zbliżona. Sprowadzają się one bowiem głównie do obciążenia **obrotu prawami majątkowymi**. Jeżeli jednak podatek od czynności cywilnoprawnych skupia się na samym obrocie prawami majątkowymi, to w podatku od spadków i darowizn uwzględnia się także, w różnym zakresie, skutki ekonomiczne tego obrotu. Analizując zatem podatek od spadków i darowizn z ekonomicznego punktu widzenia, można dostrzec w nim cechy zbliżające go do **podatków majątkowych**.

Istota ekonomiczna podatków od spadków i darowizn tkwi **w przyro-** **1060**
ście majątkowym podatnika, a właściwie we **wzbogaceniu** podatnika na skutek przejęcia majątku pod tytułem darmym. Ma to także ważne znaczenie dla konstrukcji podatkowoprawnego stanu faktycznego. Koncentruje się on nie tyle na prawnym akcie obrotu, co na będącym jego następstwem wzbogaceniu podatnika. Z tego punktu widzenia należy odróżnić podatek od spadków i darowizn jako stałą formę opodatkowania przyrostu majątku (każdorazowego jego przyrostu) od **jednorazowego podatku majątkowego** o charakterze doraźnym, którego przedmiotem był przyrost majątku uzyskany w pewnym czasie (nadzwyczajny podatek od wzbogacenia wojennego z 1945 r. czy jednorazowy podatek majątkowy z 1975 r.).

1061 Przyrost majątku podatnika może być objęty nie tylko podatkiem od spadków i darowizn, ale i podatkiem dochodowym. Należy przypomnieć, że współcześnie dominuje opodatkowanie dochodów oparte na teorii przyrostu czystego majątku, co oznacza, że podatek ten – w największym uproszczeniu – obejmuje przyrost majątku podatnika uzyskiwany w ciągu pewnego czasu (w zasadzie w ciągu roku podatkowego), niezależnie od tego, czy pochodzi on ze stałych źródeł dochodu, czy też jednorazowych. Tego rodzaju źródłem może być także przysporzenie dochodu podatnika uzyskane w wyniku spadku lub darowizny.

Należy przyjąć, że wtedy gdy opodatkowanie koncentruje się na samym przyroście majątku, bez uwzględnienia stosunków osobistych i rodzinnych podmiotów uczestniczących w obrocie prawami majątkowymi, przyrost majątku powstający w wyniku tego obrotu można objąć podatkiem dochodowym (np. spadki i darowizny uzyskiwane przez osobę prawną). Wtedy natomiast, gdy istotnym elementem konstrukcji prawnej podatku stają się **powiązania osobiste i rodzinne** pomiędzy spadkobiercą i spadkodawcą, czy obdarowanym i darczyńcą, konieczne staje się sięganie do **specjalnego rodzaju podatku** od przyrostu majątku, jakim jest podatek od spadków i darowizn. Biorąc zaś pod uwagę, że podstawowe znaczenie w konstrukcji tego podatku ma sam przyrost majątku podatnika, a nie czynność prawna, w wyniku której on następuje, podatek od spadków i darowizn należy ostatecznie zaliczyć do grupy **podatków majątkowych**, pomimo występowania w nim również pewnych elementów podatku obrotowego, a nawet dochodowego.

II. Podmiot i przedmiot podatku

1062 Podatek od spadków i darowizn uregulowany jest w ustawie z 28.7.1983 r. o podatku od spadków i darowizn (tekst jedn. Dz.U. z 2017 r. poz. 833 ze zm.). **Podmiotami** tego podatku są wyłącznie osoby fizyczne. Do końca 1989 r. jego zakres podmiotowy obejmował także osoby prawne niebędące jednostkami gospodarki uspołecznionej.

1063 Obowiązek podatkowy w podatku od spadków i darowizn ciąży **na nabywcy** własności rzeczy znajdujących się na terytorium Polski lub praw majątkowych wykonywanych na tym terytorium, jak również nabycie własności rzeczy znajdujących się za granicą lub praw majątkowych wykonywanych za granicą.

Stosunki osobiste pomiędzy uczestnikami czynności prawnych, w wyniku których następuje nabycie własności rzeczy i praw majątkowych, determinują zarówno minimum wolne od opodatkowania, jak i wysokość

obciążenia podatkowego. Z tego punktu widzenia ustawodawca wyróżnia **trzy grupy podatkowe**. Do pierwszej grupy zalicza się małżonka, zstępnych, wstępnych, pasierba, zięcia, synową, rodzeństwo, ojczyma, macochę i teściów, do drugiej – zstępnych rodzeństwa, rodzeństwo rodziców, zstępnych i małżonków pasierbów, małżonków rodzeństwa i rodzeństwo małżonków, małżonków rodzeństwa małżonków, małżonków innych zstępnych, do trzeciej zaś grupy podatkowej zaliczono innych nabywców.

1064 Uzależnienie wysokości opodatkowania od powiązań osobistych pomiędzy spadkodawcą i spadkobiercą oraz darczyńcą i obdarowanym jest charakterystyczne dla konstrukcji prawnej analizowanego podatku. Tego rodzaju rozwiązania występowały zarówno w systemach podatkowych okresu międzywojennego (w tym także w polskim podatku od spadków i darowizn), jak też mają miejsce w systemach współczesnych. Można przyjąć, że w konstrukcji tej wyrażona jest specyfika podatku od spadków i darowizn jako **podatku od przyrostu majątku opartego głównie na elementach osobowych opodatkowania**. Powiązania osobiste i rodzinne świadczą bowiem najczęściej o pewnym wpływie na przyrost masy majątkowej osób będących spadkobiercami i obdarowanymi. Ponadto, zróżnicowanie opodatkowania w zależności od powiązań rodzinnych między zbywcą a nabywcą rzeczy i praw majątkowych wynika z konstytucyjnej zasady ochrony rodziny i małżeństwa, mocno eksponowanej we współczesnych konstytucjach.

1065 Przy wyłączeniu z konstrukcji analizowanego podatku elementów osobowych można by było nawet rozważyć, jak już pisano, objęcie podatkiem dochodowym przyrostu majątku powstałego w wyniku spadku lub darowizny. Zważywszy jednak, że współcześnie teoria przyrostu czystego majątku przyjmuje często postać teorii dochodu rynkowego, zgodnie z którą podatkiem dochodowym powinien być objęty czysty przyrost majątku powstałego wyłącznie w obrocie gospodarczym w wyniku własnej pracy i kapitału, a więc z wyłączeniem spadków i darowizn, uzasadnione jest odrębne opodatkowanie przyrostu majątku podatkiem od spadków i darowizn. Dotyczy to nie tylko przenoszenia wartości majątkowych pomiędzy podmiotami, które wykazują określone związki rodzinne, lecz także między podmiotami niemającymi takich związków.

1066 W wielu współczesnych systemach podatkowych (inaczej niż w systemie polskim) podatkiem od spadków i darowizn objęte są także osoby prawne, fundacje i stowarzyszenia, co świadczy o tym, że odrębne opodatkowanie przyrostu majątku w wyniku spadku lub darowizny wynika nie tylko z konieczności uwzględnienia w jego konstrukcji powiązań osobistych podmiotów tych czynności prawnych, lecz ma też uzasadnienie

w przesłankach przedmiotowych, zwłaszcza zaś w samym źródle przyrostu majątku.

1067 **Przedmiotem** podatku od spadków i darowizn jest nabycie własności rzeczy znajdujących się w kraju i praw majątkowych wykonywanych w kraju, a także w określonych przypadkach za granicą. Jego zakres przedmiotowy obejmuje nabywanie rzeczy i praw majątkowych w wyniku: dziedziczenia, zapisu, polecenia testamentowego, darowizny, polecenia darczyńcy, zasiedzenia, nieodpłatnego zniesienia współwłasności, a także zachowku. Podatek od spadków i darowizn obejmuje również nieodpłatną: rentę, użytkowanie oraz służebności. Wreszcie przedmiotem podatku jest przysporzenie majątkowe uzyskiwane w drodze nabycia praw do wkładu oszczędnościowego a także nabycie jednostek uczestnictwa funduszu inwestycyjnego otwartego albo specjalistycznego funduszu inwestycyjnego.

1068 Konstruując zakres przedmiotowy tego podatku, prawodawca przyjął przede wszystkim zasadę **domicylu podatkowego**, według której podatek obciąża podmioty mające – w chwili otwarcia spadku lub zawarcia umowy darowizny – miejsce stałego pobytu w Polsce, także wówczas, gdy nabywają one własność rzeczy znajdujących się za granicą lub praw majątkowych wykonywanych za granicą. Zasada domicylu nie jest jednak konsekwentnie przestrzegana, gdyż podatkowi podlegają rzeczy i prawa majątkowe znajdujące się za granicą także wtedy, gdy w chwili otwarcia spadku lub zawarcia umowy darowizny nabywca był obywatelem polskim. Jeżeli zatem obywatel polski ma miejsce stałego pobytu za granicą, podlega podatkowi w kraju zgodnie z zasadą obywatelstwa, przy czym jednak opodatkowaniu podlega również, niezależnie od obywatelstwa, podmiot który ma w Polsce miejsce stałego pobytu.

1069 Zakres przedmiotowy podatku od spadków i darowizn związany jest z różnymi faktami prawnymi, co rodzi pytanie o przesłanki, jakimi kierowano się, obejmując je omawianym podatkiem. Wydaje się, że u podstaw wspólnego ich opodatkowania leżą nie tyle względy prawne (nabycie pod tytułem darmym), co raczej ekonomiczne. Wszystkie te czynności prawne prowadzą bowiem w ostateczności do **przysporzenia majątkowego** spadkobiercy lub obdarowanego niezwiązanego w zasadzie z wykonywaną przez niego działalnością gospodarczą, a w szczególności bez dokonywania nakładów ponoszonych w celu osiągnięcia tego przysporzenia (wzbogacenia). Te względy również zdają się przesądzać o zaliczeniu analizowanego podatku do grupy **podatków majątkowych**, a nie obrotowych lub dochodowych.

1070 Zakres podmiotowy i przedmiotowy podatku od spadków i darowizn kształtowany jest także przez przepisy określające, które podmioty i ja-

kiego rodzaju prawa majątkowe nie podlegają przepisom regulującym ten podatek (art. 3 PSpadDarU), oraz przez przepisy normujące zwolnienia podatkowe (art. 4 PSpadDarU).

1071 Podatkowi od spadków i darowizn **nie podlega** w szczególności, nabycie praw majątkowych: w drodze spadku, zapisu windykacyjnego lub darowizny praw autorskich i praw pokrewnych, praw do projektów wynalazczych. Wyłączone z opodatkowania jest także nabycie praw majątkowych w drodze dziedziczenia środków z pracowniczego programu emerytalnego, nabycie w drodze spadku środków otwartego funduszu emerytalnego, a także środków zgromadzonych na indywidualnym koncie emerytalnym.

1072 Ustawa o podatku od spadków i darowizn przewiduje liczne zwolnienia podatkowe (art. 4 i 4a). Mają one zarówno **charakter zwolnień przedmiotowych, jak i podmiotowych**, a w wielu przypadkach można je uznać za **zwolnienia mieszane** o charakterze podmiotowo-przedmiotowym. Należy przy tym wyraźnie odróżnić sytuacje, gdy dana czynność prawna nie **podlega podatkowi**, a więc nie jest objęta przepisami analizowanej ustawy, od **zwolnień podatkowych**, przewidzianych przez jej przepisy.

1073 Ustalone w ustawie zwolnienia można podzielić na kilka zasadniczych grup. Podstawową grupą zwolnień są te ich rodzaje, które związane są **ze stosunkami osobistymi** pomiędzy darczyńcą i obdarowanym oraz spadkodawcą i spadkobiercą. Dotyczą one m.in. darowizny środków pieniężnych lub innych rzeczy przez osobę zaliczoną do I grupy podatkowej, a także nabycia w drodze spadku przez osoby zaliczane do I i II grupy podatkowej przedmiotów osobistego użytku, dzieł sztuki, a także zabytków ruchomych i kolekcji wpisanych do rejestru zabytków oraz dóbr kultury złożonych w muzeum.

1074 Na szczególne podkreślenie zasługuje zwolnienie podatkowe uregulowane w art. 4a PSpadDarU. Zgodnie z jego treścią, zwolnieniu od podatku podlega nabycie własności rzeczy lub praw majątkowych przez małżonka, zstępnych, wstępnych, pasierba, rodzeństwo, ojczyma i macochę. W przepisach tego artykułu (art. 4a ust. 1 pkt 1 i 2 oraz ust. 2–4 PSpadDarU) określone są warunki jakie musi spełnić podmiot korzystający z tego zwolnienia. Nie są to jednak przesłanki materialnoprawne, lecz jedynie przesłanki o charakterze proceduralnym (przesłanki formalnoprawne). W szczególności beneficjent zwolnienia powinien **w ciągu 6 miesięcy** od dnia powstania obowiązku podatkowego, o którym mowa w art. 6 ust. 1 pkt 2–8 i ust. 2 PSpadDarU lub też w terminie 6 miesięcy od uprawomocnienia się orzeczenia sądu stwierdzającego nabycie spadku, **zgłosić nabycie własności rzeczy lub praw majątkowych** właściwemu urzędowi skarbowemu (nie

dotyczy to przypadku, gdy nabycie następuje w formie aktu notarialnego lub też zostaje zwolnione z opodatkowania na podstawie innych przepisów ustawy o podatku od spadków i darowizn).

1075 Analiza zwolnień przewidzianych w ustawie o podatku od spadków i darowizn wskazuje na ich ścisły związek z samą istotą tego podatku, zwłaszcza zaś z jego osobistym charakterem. Dotyczy to w pierwszym rzędzie zwolnień podatkowych uregulowanych w art. 4a PSpadDarU, uwzględniających konstytucyjną zasadę ochrony rodziny i małżeństwa, a także to, iż najbliższa rodzina często swymi działaniami gospodarczymi współuczestniczy w przysporzeniu majątku stanowiącego przedmiot opodatkowania. To ostatnie spostrzeżenie można również odnieść w pewnym stopniu do zwolnień uregulowanych w art. 4 PSpadDarU. Należy bowiem przyjąć, iż uzyskania własności rzeczy ruchomych lub praw majątkowych w wyniku spadku lub darowizny dotyczy niejednokrotnie rzeczy i prawa związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, w której współuczestniczył spadkobierca lub obdarowany. Z punktu widzenia interesu gospodarki ważne jest, aby nie prowadziło to do osłabienia ekonomicznego. Dlatego też ustawa zwalnia od opodatkowania podmioty kontynuujące działalność gospodarczą. Najczęściej jednak chodzi o swego rodzaju „**rodzinną**" działalność produkcyjną, usługową, handlową, a przede wszystkim rolniczą. Stąd też zwolnienie podatkowe dotyczy z reguły jedynie podmiotów, które pozostają w określonych stosunkach rodzinnych z darczyńcą lub spadkodawcą.

III. Podstawa opodatkowania i stawka podatkowa

1076 Podstawę opodatkowania w podatku od spadków i darowizn stanowi czysta wartość nabytych rzeczy i praw majątkowych, tj. ich wartość brutto **pomniejszona o długi i ciężary**. Ustala się ją według stanu rzeczy i praw majątkowych **w dniu nabycia** oraz cen rynkowych **z dnia powstania obowiązku podatkowego**. W przypadku nabycia prawa majątkowego poprzez **zasiedzenie** podstawa opodatkowania podlega zmniejszeniu o wartość nakładów poniesionych na daną rzecz przez nabywcę w okresie zasiedzenia. W sytuacji gdy budynek stanowiący część składową gruntu został wzniesiony przez osobę nabywającą nieruchomość przez zasiedzenie, z podstawy opodatkowania wyłącza się wartość tego budynku.

1077 Podstawa opodatkowania w podatku od spadków i darowizn w swym ogólnym kształcie normatywnym odpowiada tego rodzaju konstrukcjom występującym we współczesnych systemach podatkowych. Charakteryzuje się ona bowiem przyjęciem za podstawę opodatkowania **czystej warto-**

ści spadku, przy uwzględnieniu **długów i ciężarów** – ściśle określonych przez prawo – które zmniejszają wartości nabytych rzeczy i praw majątkowych. Zagadnieniem istotnym dla ukształtowania podstawy opodatkowania jest **ustalenie** wartości pieniężnej nabytych rzeczy i praw majątkowych. W większości krajów – w tym także i w Polsce – przyjmuje się, że przyrost majątku uzyskany przez podatnika w drodze spadku i darowizny powinien być ustalony tak, jakby majątek ten podlegał **sprzedaży**, a więc według cen rynkowych. Ceny rynkowe stosowane są także do ustalenia długów i ciężarów zmniejszających podstawę opodatkowania.

1078 Pojęcie długów i ciężarów ujmowane jest w praktyce opodatkowania dość szeroko. Przyjmuje się bowiem w orzecznictwie, że należy do nich zaliczyć także wszelkie roszczenia prawne związane z przedmiotem spadku lub darowizny, a także roszczenie obdarowanego lub spadkobiercy z tytułu poczynionych przez nich nakładów na przedmiot darowizny lub spadku (wyr. NSA z 7.3.1986 r., SA/Lu 62/86, ONSA 1986, Nr 1, poz. 18). Jednak do długów i ciężarów nie można zaliczyć nakładów poniesionych przez spadkobiercę w ramach zwykłej eksploatacji budynku, jak utrzymanie czystości, konserwacja lub naprawa (wyr. NSA z 20.10.1991 r., SA/Gd 1004/92, niepubl.). Nie można także do nich zaliczyć kosztów poniesionych przez obdarowanego w związku ze sprzedażą przedmiotu darowizny (wyr. NSA z 20.9.1988 r., Sa/Kr 774/88, ONSA 1989, Nr 1, poz. 15).

1079 W przypadku gdy przedmiotem nabycia jest prawo majątkowe polegające na obowiązku **świadczeń powtarzających się** na rzecz nabywcy, zaś wartość tego prawa nie może być ustalona w chwili powstania obowiązku podatkowego, podstawę opodatkowania ustala się w miarę wykonywania tych świadczeń. Przepisy prawne określają (art. 13 PSpadDarU) zasady ustalania podstawy opodatkowania w przypadku świadczeń powtarzających się. Ustawa dopuszcza jednak możliwość przyjęcia za podstawę opodatkowania – za zgodą podatnika – prawdopodobnej wartości świadczeń powtarzających się za cały okres trwania obowiązku tych świadczeń (art. 12 PSpadDarU).

1080 Podstawa opodatkowania obejmuje nie pełną wartość rzeczy i praw majątkowych, lecz wartość pomniejszoną o **minimum wolne od opodatkowania**, którego wysokość zróżnicowana jest w zależności od tego, do której z trzech grup podatkowych zaliczani są określeni podatnicy; najwyższe minimum występuje w I grupie, najniższe zaś w III grupie (art. 9 PSpadDarU). Prawodawca zastosował tu minimum **rozłączne** polegające na tym, że po jego przekroczeniu kwota wolna od opodatkowania wyłączona jest z podstawy opodatkowania (w przypadku minimum nierozłącznego po jego przekroczeniu opodatkowaniu podlega także kwota wolna od opodatkowania).

W sytuacji gdy nabycie własności rzeczy lub praw majątkowych od tej samej osoby następuje więcej niż jeden raz, do wartości rzeczy i praw majątkowych ostatnio nabytych dolicza się wartości rzeczy i praw majątkowych nabytych od tej osoby lub po tej osobie w okresie 5 lat poprzedzających rok, w którym nastąpiło ostatnie nabycie (art. 9 ust. 2 PSpadDarU). Zastosowano w tym przypadku instytucję **kumulacji podatkowej o charakterze przedmiotowym**. Polega ona na łączeniu podstaw opodatkowania – wartości nabytych rzeczy i praw majątkowych – związanych z danym podmiotem w określonym przedziale czasowym. Celem kumulacji jest przeciwdziałanie wykorzystaniu instytucji cywilnoprawnych do obejścia prawa podatkowego. Jeżeli bowiem zamiast pojedynczego aktu zbycia rzeczy lub prawa majątkowego podmioty uczestniczące w tych czynnościach prawnych zastosują kilka takich aktów, wartość każdego z nich może nie przekroczyć minimum wolnego od opodatkowania, albo też przez zmniejszenie wartości podstawy opodatkowania w kilku czynnościach prawnych zmniejszeniu ulegnie progresywna stawka podatkowa.

1081 Podstawa opodatkowania podlega **zmniejszeniu** w przypadku nabycia własności (współwłasności) budynku mieszkalnego lub lokalu mieszkalnego stanowiącego odrębną nieruchomość, spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu mieszkalnego lub udziału w takim prawie oraz spółdzielczego prawa do domku jednorodzinnego lub udziału w takim prawie. Ulga tego rodzaju, zgodnie z art. 16 analizowanej ustawy, obejmuje osoby zaliczane do I grupy podatkowej.. W przypadku osób zaliczanych do II grupy podatkowej ulga ta może mieć miejsce jedynie wtedy, gdy nabycie następuje w drodze dziedziczenia, zapisu zwykłego, zapisu windykacyjnego, dalszego zapisu lub polecenia testamentowego. Osoby zaliczane do III grupy mogą korzystać z rozpatrywanej ulgi, tak jak osoby zaliczane do II grupy, jednak tylko w sytuacji, gdy sprawowały przez co najmniej 2 lata opiekę nad wymagającym takiej opieki spadkodawcą, a podstawą prawną tej opieki była umowa, z podpisem notarialne poświadczonym.

1082 Konstrukcja prawna podstawy opodatkowania ukształtowana jest głównie z punktu widzenia **osobistego charakteru podatku od spadków i darowizn**. Jest to wyraźnie zauważalne zarówno, gdy chodzi o zróżnicowanie minimum wolnego od opodatkowania, jak i ulg podatkowych. Także regulacja prawna samej podstawy opodatkowania oparta na czystej wartości nabywanych rzeczy i praw majątkowych uwzględnia w istotnym stopniu elementy osobowe, co dotyczy zwłaszcza normatywnego ujęcia długów i ciężarów, które często uzależnione są od powiązań pomiędzy spadkodawcą i spadkobiercą oraz darczyńcą i obdarowanym. Na osobisty i rodzinny charakter ulg podatkowych wskazują zwłaszcza ulgi związane

z nabywaniem w drodze spadku lub darowizny budynku mieszkalnego, jego części lub lokalu mieszkalnego.

Osobisty i rodzinny charakter podatku od spadków i darowizn widoczny jest także w konstrukcji taryfy podatkowej zawierającej stawki tego podatku. Zastosowano tu **progresywną taryfę szczeblową**, uzależniając wysokość stawki **nie tylko od wielkości podstawy opodatkowania**, lecz także od tego, **w której z trzech grup podatkowych znajduje się dany podatnik** (art. 15 ust. 1 PSpadDarU). Podatnicy zaliczani do pierwszej grupy mają nie tylko najwyższe minimum wolne od opodatkowania, lecz także opodatkowani są w ramach tych samych szczebli taryfy podatkowej najniższymi stawkami. Odpowiednio wyższe stawki dotyczą podatników z drugiej grupy podatkowej, a najwyższe podatników z trzeciej grupy. Podatek obliczany jest od nadwyżki podstawy opodatkowania ponad kwotę wolną od opodatkowania, co świadczy, jak już pisano, o zastosowaniu tu **rozłącznego minimum podatkowego**. **1083**

Odrębną stawkę podatkową stosuje się dla nabywania własności w drodze **zasiedzenia**. Jest to **proporcjonalna stawka podatkowa** ustalona w wysokości 7% podstawy opodatkowania, bez uwzględnienia minimum wolnego od opodatkowania art. 15 ust. 2 PSpadDarU). Odrębność konstrukcji prawnej podstawy opodatkowania i stawki podatkowej wynika tu głównie z tego, że przy nabywaniu własności w drodze zasiedzenia nie mają większego znaczenia stosunki osobiste i rodzinne między nabywcą prawa własności a poprzednim właścicielem. **1084**

IV. Powstanie obowiązku podatkowego oraz ustalanie i pobór należności podatkowych

W procesie ustalania podatku od spadków i darowizn istotne znaczenie ma **moment powstania obowiązku podatkowego**. Wynika to przede wszystkim z charakteru podatkowoprawnego stanu faktycznego, który jest stanem zamkniętym. Oznacza to, że każdy jednorazowy akt obrotu prawnego, polegającego na nabywaniu rzeczy lub praw majątkowych pod tytułem darmym, podlega odrębnemu opodatkowaniu. Inaczej jest w przypadku stanów otwartych (np. występujących w podatku dochodowym), gdzie opodatkowaniu podlegają stany faktyczne lub prawne występujące w ciągu określonego czasu. Zamknięty podatkowoprawny stan faktyczny charakteryzuje się tym, że obowiązek podatkowy jest z reguły zbieżny w czasie ze zobowiązaniem podatkowym. Dlatego też moment powstania obowiązku podatkowego z tytułu podatku od spadków i darowizn ma szczególne znaczenie dla ustalania i poboru należności podatkowych. **1085**

1086 Zgodnie z przepisami art. 6 PSpadDarU, obowiązek podatkowy powstaje w zależności od tego, jaki rodzaj czynności prawnych powoduje nabycie rzeczy lub praw majątkowych. W przypadku dziedziczenia powstanie obowiązku podatkowego następuje **w momencie przyjęcia spadku**. Według Kodeksu cywilnego (art. 1015 § 1), oświadczenie o przyjęciu lub odrzuceniu spadku może być złożone w ciągu 6 miesięcy od dnia, w którym spadkobierca dowiedział się o tytule swego powołania. Brak oświadczenia w tym terminie jest jednoznaczny z prostym przyjęciem spadku (art. 1015 § 2 KC). W innych przypadkach obowiązek podatkowy powstaje w czasie ściśle określonym przez przepisy art. 6. Generalnie można przyjąć, że jest to moment nabycia własności rzeczy lub praw objętych zakresem przedmiotowym tego podatku (np. przy nabyciu w drodze zapisu zwykłego lub dalszego zapisu albo polecenia testamentowego obowiązek podatkowy powstaje z chwilą ich wykonania).

1087 Jeżeli nabycie rzeczy lub praw majątkowych następuje pod warunkiem zawieszającym, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą ziszczenia się warunku. Przy nabyciu natomiast pod warunkiem rozwiązującym uważa się, że następuje nabycie bezwarunkowe, z tym jednak, że w razie spełnienia się warunku rozwiązującego w ciągu 3 lat od dnia nabycia, decyzja ustalająca zobowiązanie podatkowe podlega uchyleniu.

1088 W przypadku gdy nabycie rzeczy lub praw niezgłoszone do opodatkowania stwierdzono następnie pismem, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą sporządzenia pisma, zaś gdy pismem takim jest orzeczenie sądu, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą uprawomocnienia się orzeczenia. Wreszcie, gdy nabycie rzeczy lub praw nie zostało zgłoszone do opodatkowania, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą powołania się przed organem podatkowym na okoliczność dokonania tego nabycia.

1089 Moment powstania obowiązku podatkowego ma ważne znaczenie także dla stosowania taryfy podatkowej oraz dla ustalenia zwolnienia podatkowego i minimum wolnego od opodatkowania wówczas, gdy uzależnione są one od wysokości darowizny (art. 4 ust. 1 pkt 5 PSpadDarU) lub też gdy określona jest wartość rzeczy i praw majątkowych pomniejszających podstawę opodatkowania (art. 9 ust. 1 PSpadDarU). Wynika to z faktu, że wartości te podlegają waloryzacji w zależności od stopnia inflacji (art. 17 ust. 1 i 2 PSpadDarU).

Ustawa przyjmuje, że przy ustalaniu należności podatkowych bierze się pod uwagę kwoty wartości rzeczy i praw majątkowych dotyczące zwolnienia podatkowego i minimum wolnego od opodatkowania, a także szczeble taryfy podatkowej w wysokości obowiązującej **w dniu powstania obowiązku podatkowego** (art. 15 ust. 3 PSpadDarU). W ten sposób rozstrzy-

gnięto spory co do tego, czy przy ustalaniu należności podatkowych powinno się stosować przepisy obowiązujące w dniu powstania obowiązku podatkowego, czy też dokonywania wymiaru podatku. W orzecznictwie przyjmowano zasadę, że podatek wymierza się na podstawie przepisów obowiązujących w dniu wymiaru podatku (uchw. Izby Administracyjnej, Pracy i Ubezpieczeń Społecznych Sądu Najwyższego z 27.5.1993 r., III AZP 36/92, OSNC 1993, Nr 11, poz. 186). W przepisie art. 15 ust. 3 PSpadDarU ustalono zasadę mniej korzystną dla podatników niż wyrażona w orzeczeniu SN, gdyż od zmiany ustawy o podatku od spadków i darowizn dokonanej ustawą z 29.6.1995 r. (Dz.U. Nr 85, poz. 428) ustalenie należności podatkowej następuje według przepisów obowiązujących **w dniu powstania obowiązku podatkowego, a nie dokonywania wymiaru**.

1090 **W postępowaniu podatkowym** zmierzającym do ustalenia i poboru należności podatkowych w podatku od spadków i darowizn stosuje się technikę podatkową polegającą na **wymiarze podatku dokonywanym przez organ podatkowy oraz obliczaniu podatku przez płatnika**. Zgodnie z podstawowymi zasadami wymiaru podatkowego, na podatnikach ciąży obowiązek złożenia zeznania podatkowego. Zeznanie o nabyciu rzeczy lub praw majątkowych powinno mieć miejsce – według art. 17a PSpadDarU – w ciągu miesiąca od powstania obowiązku podatkowego. Do zeznania należy dołączyć dokumenty mające wpływ na określenie podstawy opodatkowania. Obowiązek składania zeznań podatkowych nie dotyczy sytuacji, kiedy podatek pobiera płatnik. W zeznaniu należy w szczególności, wymienić nabyte rzeczy znajdujące się w kraju i prawa majątkowe podlegające wykonaniu w kraju oraz nabyte prawa za granicą i prawa podlegające wykonaniu za granicą, a także określić długi i ciężary obciążające nabyte rzeczy i prawa z podaniem ich wartości. Szczegółowe dane, jakie powinny być określone w zeznaniu podatkowym, ustala minister właściwy do spraw finansów publicznych, w rozporządzeniu zawierającym wzór tego zeznania.

1091 Dokonując wymiaru podatkowego, organ podatkowy przyjmuje wartość nabytych rzeczy i praw majątkowych w wysokości określonej przez nabywcę składającego zeznanie, jeżeli odpowiada ona **wartości rynkowej** tych rzeczy i praw, zaś wartość praw do wkładów oszczędnościowych – w wysokości tych wkładów. Wartość rynkową określa się na podstawie **przeciętnych cen stosowanych w danej miejscowości w obrocie rzeczami tego rodzaju i gatunku**, z uwzględnieniem ich miejsca położenia, stanu i stopnia zużycia. Jeżeli nabywca nie podał wartości nabytych rzeczy i praw majątkowych lub według oceny naczelnika urzędu skarbowego nie odpowiada ona wartości rynkowej, podatnik jest wzywany do określenia

lub podwyższenia wartości rzeczy i praw. Gdy podatnik nie udzieli odpowiedzi lub podana przez niego wartość nie odpowiada wartości rynkowej, organ podatkowy ustala wartość z uwzględnieniem **opinii biegłych**. Jeżeli wartość w ten sposób ustalona przekroczy o 33% wartość podaną przez podatnika, obciążają go koszty opinii biegłych.

1092 W postępowaniu podatkowym od spadków i darowizn stosowana jest także technika oparta na obliczaniu podatku przez **płatnika**. Obowiązek obliczenia i pobrania podatku ciąży na **notariuszach**. Są oni płatnikami w podatku od darowizny dokonanej w formie aktu notarialnego albo zawartej w tej samej formie umowy nieodpłatnego zniesienia współwłasności lub ugody w tym zakresie. Podatek powinien być pobrany z chwilą sporządzenia aktu notarialnego. Wpłata podatku następuje – na rachunek urzędu skarbowego właściwego ze względu na siedzibę płatnika – w terminie do 7. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym został pobrany. W tym samym terminie notariusze są obowiązani do przekazania naczelnikowi urzędu skarbowego w formie elektronicznej deklaracji podatkowej.

1093 Podatek od spadków i darowizn należy do nielicznych podatków polskiego systemu, w którym stosuje się **klasyczne techniki** postępowania podatkowego – **wymiar podatkowy** dokonywany przez organ podatkowy oraz **obliczanie podatku przez płatnika**. Wynika to w znacznej mierze z zasady ustalania podstawy wymiaru podatku w oparciu o rynkową wartość rzeczy i praw majątkowych. Przyjęcie w takim przypadku techniki samoobliczania podatkowego mogłoby prowadzić do częstego kwestionowania przez organy podatkowe prawidłowości samoobliczenia, z wszelkimi ujemnymi tego konsekwencjami dla podatnika. Natomiast przy stosowanej technice postępowania podatkowego podawana przez podatników wartość rynkowa nabytych rzeczy i praw majątkowych podlega bieżącej weryfikacji w drodze dokonywania wymiaru przez organ podatkowy.

§ 11. Podatek od wydobycia kopalin

1094 Podatek od wydobycia kopalin reguluje ustawa z 2.3.2012 r. o podatku od wydobycia niektórych kopalin (tekst jedn. Dz.U. z 2018 r. poz. 228). Nie jest to bez wątpienia podatek od przyrostu czystego majątku (podatek dochodowy) ani też podatek związany z wydatkowaniem majątku (podatek obrotowy). W przyjętej w tym opracowaniu klasyfikacji podatków wyróżniającej trzy podstawowe ich grupy – podatki dochodowe, obrotowe oraz przychodowe i majątkowe – należy go zaliczyć do podatków

majątkowo-przychodowych. Ma on, podobnie jak inne podatki zaliczane do podatków przychodowych i majątkowych, skomplikowany charakter (zob. *Nb. 991–996*).

Zgodnie z art. 3 PodWKU, opodatkowaniu podlega wydobycie mie- **1095**
dzi oraz srebra, gazu ziemnego i ropy naftowej. **Zakres przedmiotowy** tego podatku wiąże się **z gospodarczym wykorzystywaniem majątku, w szczególności wyrażającym się w eksploatacji wskazanych w ustawie złóż**, **jak też z uzyskiwaniem przychodów z tym związanych**.

Przedstawiony zakres **przedmiotowy opodatkowania** wskazuje na związek rozpatrywanego podatku z **gospodarczym wykorzystywaniem majątku**. Jednak analiza przepisów regulujących stawkę podatkową pozwala na powiązanie tego podatku, w pewnym zakresie, także z **przychodem** uzyskiwanym przez przedsiębiorcę wydobywającego miedź, srebro, gaz ziemny i ropę naftową.

Zakres **podmiotowy** podatku od wydobycia kopalin obejmuje osoby **1096**
fizyczne, osoby prawne oraz jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej, w tym spółki cywilne, których wspólnikom udzielono koncesji na wydobywanie wskazanych surowców (art. 4 PodWKU). Przepis ten potwierdza przedstawione już stanowisko o ścisłym związku rozpatrywanego podatku z gospodarczym wykorzystywaniem majątku podatnika, bez względu na jego efekty finansowe.

Powstanie **obowiązku podatkowego** w podatku od wydobycia ko- **1097**
palin uzależnia prawodawca od rodzaju wydobywanego surowca (art. 5 PodWKU). W szczególności w przypadku wydobywania miedzi oraz srebra obowiązek podatkowy powstaje w dniu wyprodukowania koncentratu z ich urobku, zaś gdy podatnik nie produkuje koncentratu, w dniu wydobycia urobku. Natomiast w zakresie wydobycia gazu ziemnego i ropy naftowej obowiązek podatkowy powstaje z chwilą ich wprowadzenia do sieci przesyłowej, sieci dystrybucyjnej lub załadunku na inny środek transportu.

Podstawę opodatkowania, zgodnie z art. 6 PodWKU, stanowi ilość miedzi oraz srebra zawarta w wyprodukowanym koncentracie miedzi, a gdy podatnik nie produkuje koncentratu, wielkość urobku rudy miedzi. Natomiast w przypadku wydobycia gazu ziemnego lub ropy naftowej, podstawę opodatkowania stanowi ich wartość.

Stawka podatkowa analizowanego podatku ma silne powiązania **1098**
z **podstawą opodatkowania**. Wiąże się ona z ilością miedzi i srebra zawartą w koncentracie albo też w urobku rudy miedzi. Ilość miedzi (wyrażona w tonach) oraz srebra (liczonego w kilogramach) odnoszona jest z kolei do średniej ceny miedzi oraz średniej ceny srebra (art. 7 PodWKU). W przypadku gdy opodatkowanie dotyczy gazu ziemnego lub ropy nafto-

wej stawka podatkowa jest procentowa w odniesieniu do wartości wydobytego gazu ziemnego lub ropy (art. 7a PodWKU).

Przedstawiona konstrukcja stawki wyrażona w przypadku miedzi i srebra, ilościowo i wartościowo, przypomina niektóre rodzaje stawek podatkowych przyjętych w podatku akcyzowym w szczególności, gdy chodzi o opodatkowanie wyrobów tytoniowych. W związku z tak uregulowaną podstawą opodatkowania i stawką podatkową, istotnego znaczenia nabiera pomiar ilości wydobytego urobku rudy miedzi oraz zawartość w nim rudy miedzi i srebra, a także wyprodukowanego z rudy koncentratu.

W przypadku opodatkowania gazu ziemnego oraz ropy naftowej występuje klasyczna stawka podatkowa, kiedy to wysokość podatku odnoszona jest do stawki procentowej. Biorąc pod uwagę, że stawka ta, nie zmienia się wraz ze zmianą podstawy opodatkowania, jest to stawka proporcjonalna.

Ze stawkami podatkowymi wiąże się silnie pomiar wielkości wydobytej rudy miedzi oraz wydobytego gazu ziemnego i ropy naftowej. Pomiar ten ma charakter ciągły i bieżący. Zasady i sposób dokonywania tego pomiaru zostały uregulowane w art. 15 i 16 analizowanej ustawy.

Przepisy dotyczące pomiaru wydobytego urobku oraz wyprodukowanego z niego koncentratu, a także ilości wydobytego gazu ziemnego i ropy naftowej, należy zaliczyć do szczególnego rodzaju przepisów proceduralnych powiązanych ściśle ze specyficznym przedmiotem opodatkowania w podatku od wydobycia kopalin. Przepisy proceduralne w ścisłym tego słowa znaczeniu, a więc podobne do występujących w innych podatkach polskiego systemu, zostały natomiast zamieszczone w art. 11–13 PodWKU.

1099 Za początek **postępowania podatkowego** w szerokim tego słowa znaczeniu należy uznać **rejestrację podatkową**, prowadzoną przez naczelnika urzędu skarbowego (art. 13 PodWKU). Dane do tej rejestracji uzyskiwane są od organu wydającego koncesję na wydobycie miedzi oraz srebra, gazu ziemnego i ropy naftowej. Został on zobowiązany do składania ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych informacji o jej wydaniu, zmianie treści, wygaśnięciu lub jej cofnięciu, a także przeniesieniu koncesji na inny podmiot oraz o jej utracie.

Procedura podatkowa w podatku od wydobycia kopalin oparta jest na technice **samoobliczania podatkowego**. Podatnicy zostali obarczeni obowiązkiem składania **naczelnikowi urzędu skarbowego** miesięcznych deklaracji podatkowych w terminie do 25. dnia miesiąca, w którym powstał obowiązek podatkowy. W tym też terminie powinni **obliczyć i wpłacić podatek** na rachunek właściwego urzędu skarbowego.

§ 12. Podatek od niektórych instytucji finansowych

Ustawa z 15.1.2016 r. o podatku od niektórych instytucji finansowych **1100**
(tekst jedn. Dz.U. z 2017 r. poz. 1410) wprowadziła do polskiego systemu podatkowego, nowy podatek obciążający aktywa niektórych instytucji finansowych. **Przedmiot** opodatkowania, tj. aktywa podmiotów obciążonych tym podatkiem, przesądza o zaliczeniu go do **podatków majątkowych**. Aktywami, zgodnie z przepisami wymienianej już wielokrotnie ustawy z 29.9.1994 r. o rachunkowości, są bowiem zasoby majątkowe powstałe w wyniku przeszłych zdarzeń. Ich wysokość ma równocześnie zasadniczy wpływ na przyszłą sytuację ekonomiczną instytucji finansowych podlegających opodatkowaniu.

Podmiotami podatku są banki, spółdzielcze kasy oszczędnościowo- **1101**
-kredytowe oraz instytucje ubezpieczeniowe. W szczególności zgodnie z art. 4 PodIFU) podatek obciąża: banki krajowe, oddziały banków zagranicznych, oddziały instytucji finansowych, spółdzielcze kasy oszczędnościowo-kredytowe, krajowe zakłady ubezpieczeń, krajowe zakłady reasekuracji, oddziały i główne oddziały zagranicznych zakładów ubezpieczeń i zagranicznych zakładów reasekuracji, wreszcie instytucje pożyczkowe w rozumieniu przepisów ustawy z 12.5.2011 r. o kredycie konsumenckim.

Podstawa opodatkowania uregulowana w art. 5 PodIFU ma dość **1102**
skomplikowany charakter. Nawiązuje ona wyraźnie do przedmiotu opodatkowania, tj. aktywów podatników. Stanowi bowiem nadwyżkę sumy ich aktywów ponad wartości ustalone przez prawodawcę. W przypadku wymienionych banków oraz spółdzielczych kas oszczędnościowo-kredytowych (art. 4 pkt 1–4 PodIFU) jest to nadwyżka aktywów ponad 4 mld zł, zaś instytucji ubezpieczeniowych (art. 4 pkt 5–8) – 2 mld zł, wreszcie w przypadku instytucji pożyczkowych (art. 4 pkt 9) – 200 mln zł. Przedstawiona podstawa opodatkowania ulega obniżeniu zgodnie z treścią przepisów ujętych art. 5 ust. 4–9 PodIFU.

Zakres opodatkowania podatkiem od niektórych instytucji finansowych, podobnie jak innych podatków, kształtowany jest także przez zwolnienia i ulgi podatkowe, uregulowane w art. 10–11 rozpatrywanej ustawy. Wyróżnić można dwa rodzaje zwolnień – **zwolnienie bezwzględne o charakterze podmiotowym**, jakim jest zwolnienie banków państwowych (art. 10) oraz zwolnienia **względne** uzależnione od wskazanych w ustawie przesłanek prawnych (art. 11 PodIFU).

Stawka podatkowa w rozpatrywanym podatku ma charakter procento- **1103**
wy i wynosi 0,0366% podstawy opodatkowania miesięcznie. Jest to więc stawka stała, niezależna od wysokości podstawy opodatkowania.

1104 **Postępowanie podatkowe** jakie występuje w podatku od instytucji finansowych, oparte jest na **samoobliczaniu podatkowym**. Podatnicy, zgodnie z art. 8 ustawy regulującej ten podatek mają obowiązek składania naczelnikowi urzędu skarbowego miesięcznych deklaracji podatkowych oraz na ich podstawie obliczać i wpłacać wynikający z nich podatek. Procedura ta przypomina rozliczenia podatku od towarów i usług. Nie jest to jednak podatek o zamkniętym podatkowoprawnym stanie faktycznym, kiedy to powstanie obowiązku podatkowego następuje w przypadku każdego aktu obrotu, a miesięczne rozliczenie ma jedynie charakter techniczny. Podatek od instytucji finansowych jest natomiast podatkiem o otwartym, w skali miesiąca, podatkowoprawnym stanie faktycznym, podobnie jak podatki typu dochodowego. Te ostatnie są jednak rozliczane w skali rocznej, co powoduje, że rozliczenia miesięczne, inaczej niż w przypadku analizowanego podatku, mają jedynie charakter zaliczek miesięcznych na poczet rocznego podatku dochodowego.

§ 13. Podatek od sprzedaży detalicznej

1105 Podatek od sprzedaży detalicznej uregulowany został w ustawie z 6.7.2016 r. o podatku od sprzedaży detalicznej (tekst jedn. Dz.U. z 2017 r. poz. 1918). **Podmiotami** tego podatku są sprzedawcy detaliczni (art. 4 PSDU), zaś jego **przedmiotem**, zgodnie z art. 5 analizowanej ustawy, jest **przychód** ze sprzedaży detalicznej, kształtujący także **podstawę opodatkowania**. Jest nią bowiem, według art. 6 PSDU, osiągnięta w danym miesiącu nadwyżka przychodów ze sprzedaży detalicznej ponad kwotę 17 000 000 zł.

1106 Przedstawione elementy konstrukcyjne wskazują, że rozpatrywany podatek zawiera w sobie zarówno cechy podatku przychodowego, jak również, w mniejszym jednak zakresie, **podatku obrotowego**. Zgodnie bowiem z treścią art. 6 ust. 1 i 2 PSDU, przychodem podlegającym opodatkowaniu są **kwoty otrzymane ze sprzedaży** określane według wielkości **obrotu** zaewidencjonowanego przy pomocy kas rejestrujących.

Bliższe porównanie podatku od sprzedaży detalicznej z podstawowymi elementami konstrukcyjnymi funkcjonującego w Polsce podatku od wartości dodanej (VATU) pokazują wyraźnie, że jest to jednak nie tyle podatek obrotowy, co podatek, w którym wykorzystywane są jedynie niektóre jego rozwiązania prawne (np. kasy rejestrujące, obrót ze sprzedaży, obwiązek wpłaty podatku do 25. dnia miesiąca następującego po miesiącu, którego podatek dotyczy). Natomiast analiza zasadniczych elementów

konstrukcyjnych podatku od sprzedaży wskazuje jednoznacznie na jego **przychodowy** charakter. Dotyczy to zwłaszcza przedstawionej już podstawy opodatkowania, momentu powstania obowiązku podatkowego oraz stawki podatkowej.

1107 Przedmiotem opodatkowana w analizowanym podatku jest **przychód globalny** osiągany w danym miesiącu, a nie przychód uzyskiwany z poszczególnych aktów obrotu, jak to ma miejsce w przypadku VAT. Konsekwencją tego jest konstrukcja prawna obowiązku podatkowego, zwłaszcza momentu jego powstania. W szczególności, zgodnie z treścią art. 8 PSDU, **obowiązek podatkowy** powstaje z chwilą osiągnięcia w danym miesiącu **przychodu** przekraczającego 17 000 000 zł i dotyczy nadwyżki powyżej tej kwoty. Tak ukształtowany obowiązek podatkowy ma zasadniczy wpływ na konstrukcję **stawki podatkowej**. Jest nią, według art. 9 PSDU, stawka progresywna, często występująca w podatkach przychodowych. Uzależniona jest ona od wysokości przychodu podlegającego opodatkowaniu i wynosi 0,8% podstawy opodatkowania, w części w jakiej nie przekracza się miesięcznego przychodu 170 000 000 zł, oraz 1,4% nadwyżki przychodu ponad wskazaną kwotę przychodu.

1108 W rozpatrywanym podatku jego zakres przedmiotowy, podobnie jak w innych podatkach, kształtowany jest również przez **zwolnienia przedmiotowe**. Zgodnie z treścią art. 7 PSDU, nie podlega opodatkowaniu, po spełnieniu warunków w nim określonych, sprzedaż energii elektrycznej oraz gazu ziemnego, paliw stałych, węglowodorów gazowych, olejów napędowych i opałowych, leków, środków medycznych specjalnego przeznaczenia oraz wyrobów medycznych.

1109 **W postępowaniu podatkowym** w podatku od sprzedaży detalicznej stosowana jest technika **samoobliczania podatkowego**. Według art. 10 PSDU, podatnicy składają naczelnikowi urzędu skarbowego deklaracje podatkowe o wysokości podatku. Mają oni równocześnie obowiązek **obliczania i wpłacania** należności podatkowych za okresy miesięczne w terminie do 25. dnia następnego miesiąca, którego podatek dotyczy. Składanie deklaracji podatkowych nie dotyczy podatników, których miesięczne obroty nie przekroczyły 17 000 000 zł, a więc podatników nieobjętych obowiązkiem podatkowym.

Indeks rzeczowy

Liczby przy hasłach oznaczają numery brzegowe umieszczone na marginesie.

A

Akcyza 817, 899–909
– obowiązek podatkowy 916–923
– podstawa opodatkowania 924–927
– stawki podatkowe 924–927
– wiążąca informacja akcyzowa (WIA) 912
– zakres podmiotowy 910–915
– zakres przedmiotowy 910–915
– zawieszenie poboru akcyzy 917
– znaki akcyzy 913
– zobowiązanie podatkowe 916–923
– zwolnienia
– – podmiotowe 914
– – przedmiotowe 94
Amortyzacja 680–687
Analogia w prawie podatkowym 213–222
– cele 215
– dopuszczalność 219
– pojęcie 213–214

B

Bankowe postępowanie ugodowe 716

C

Cele opodatkowania
– fiskalne 44–46
– gospodarcze 47
– społeczne 48–53
Czynności kontrolne
– *zob*. Kontrola podatkowa

D

Decyzje wymiarowe
– deklaratoryjne 323
– konstytutywne 323
Deklaracja podatkowa 460–467, 466
Dyrektywy interpretacyjne 168, 178

E

Egzekucyjne postępowanie 339
Ewidencja księgowa 680
Ewidencja podatników 434–439
– Numer Identyfikacji Podatkowej 437, 879
– *zob*. Informacja podatkowa, Tajemnica podatkowa

F

Faktury 890–891

G

Gospodarcze wykorzystanie majątku 1095
Granice opodatkowania 87–92
Grupa kapitałowa 594–595

H

Hipoteka przymusowa
– *zob.* Zabezpieczenie wykonania zobowiązań podatkowych

I

Informacja podatkowa 440–445
Inkasent 321

J

Jednolitość orzecznictwa podatkowego 154
Język prawny
– *zob.* Technika podatkowa

K

Kasy rejestrujące 825, 892
Kodyfikacja prawa podatkowego 237–253
Kompensata 341–346
Konstytucyjne podstawy stosowania prawa podatkowego 105–106
– podstawowe założenia 107–114
Konstytucyjne podstawy tworzenia prawa podatkowego 93–94
– idea państwa prawnego 95–104
Kontrola podatkowa 482–592
– bieżąca 488
– czynności kontrolne 487
– dokumentalna 488
– interpretacja indywidualna 490–491
– interpretacja ogólne 490
– kameralna 488
– objaśnienia podatkowe 490
– przedmiot kontroli 485
– „urzędowa" interpretacja prawa podatkowego 490
Koszty uzyskania przychodu
– podatek dochodowy od osób fizycznych 626–637
– podatek dochodowy od osób prawnych 675–717
Księgi podatkowe 468–481
Kumulacja podmiotowa 583

L

Leasing 698
Legislacyjna polityka 29
Luka w prawie podatkowym 215

M

Monopol finansowy 817
Monopol skarbowy 900

N

Nadpłata podatku 347–352
Nadzór podatkowy 902
Następstwo prawne 322, 379, 389–395
Numer Identyfikacji Podatkowej
– *zob.* Ewidencja podatników

O

Obowiązek podatkowy 289, 303–304
– nieograniczony 600–606
– ograniczony 600–606
– rola obowiązku 297–302
Odpowiedzialność za zobowiązania podatkowe 374–375, 381–382
– inkasenta 386–388
– małżonka 384–385, 405
– następcy prawnego 379, 389–395
– osobista 376
– osób trzecich 377–378, 396–409
– podatnika 383–385
– płatnika 386–388
– rzeczowa 374–375, 378
– solidarna 380, 382, 397
Odroczenie terminu płatności podatku 336
Odsetki za zwłokę 338–340, 349
Opłata miejscowa 1055–1056
Opłata monopolowa
– *zob.* Monopol skarbowy
Opłata od posiadania psów 1053–1054
Opłata prolongacyjna 337, 894
Opłata reklamowa 1052
Opłata targowa 1045–1046
– dzienna kwota podatku 1050
– podmioty opłaty 1047–1048
– przedmiot opłaty 1047
– zwolnienia podatkowe 1049

Opłata uzdrowiskowa 1057
Organ podatkowy 309–313
Orzecznictwo podatkowe
– *zob.* Źródła prawa podatkowego
Oszacowanie dochodu 655, 658

P

Płatnik 319–320
Pobór podatku 752–755
Podatek
– bezpośredni 9, 511–514
– cechy prawne 12–15
– dochodowy 517–521
– interwencyjny 523
– fiskalny 523
– konsumpcyjny 1051
– majątkowy 517–521, 948–976
– miarowy 522
– należny 524
– obrotowy 517–521
– osobowy 515–516
– pojęcie 1–11
– pośredni 9, 511–514
– przychodowy 517–521, 948–976
– rynkowy 522
– rzeczowy 515–516, 971
– rzeczywisty 524
Podatek akcyzowy
– *zob.* Akcyza
Podatek dochodowy 580–581, 607–609, 718–721, 733–737, 752–755
– cechy 550–551
– główne kierunki rozwoju 552–569
– historia 545–549
– miejsce 576–579
– od osób fizycznych 570–575
– – dochody o charakterze szczególny 638–642
– – koszty uzyskania przychodu 626–637
– – obliczanie i pobór podatku 756–761
– – odliczenia od podstawy opodatkowania 726–729
– – podstawa opodatkowania 722–725
– – samoobliczanie podatkowe 764–771
– – stawki podatkowe 738–748
– – zakres podmiotowy 582–588
– – zakres przedmiotowy 610–642
– – zwolnienia przedmiotowe 621–625
– od osób prawnych 570–575
– – koszty uzyskania przychodu 675–717
– – obliczanie i pobór podatku 762–763
– – odliczenia od podstawy opodatkowania 730–732
– – podstawa opodatkowania 722–725
– – samoobliczanie podatkowe 772–774
– – stawki podatkowe 749–751
– – zakres podmiotowy 589–599
– – zakres przedmiotowy 643–660
– – zwolnienia przedmiotowe 669–674
– ograniczony i nieograniczony obowiązek podatkowy 600–606
– typy 546–549
– – brytyjski 549
– – germański 548
– – romański 547
Podatek gruntowy 953, 961
Podatek leśny 999–1000
– podstawa opodatkowania 1004–1007
– stawki podatkowe 1004–1007
– ustalanie i pobór podatku 1008–1009
– zakres podmiotowy 1001
– zakres przedmiotowy 1002–1003
Podatek obrotowy 817
– formy ogólnego podatku 803–816

– harmonizacja podatków pośrednich w Unii Europejskiej 818–821
– kształtowanie się konstrukcji 780–783
– ogólna charakterystyka 795–797
– podstawowe kierunki rozwoju 784–794
– rodzaje 798–802
Podatek od czynności cywilnoprawnych 931–934
– obowiązek podatkowy 943–947
– pobór należności podatkowych 943–947
– podstawa opodatkowania 938–940
– stawki podatkowe 941–942
– zakres podmiotowy 935–937
– zakres przedmiotowy 935–937
– zobowiązanie podatkowe 943–947
– zwrot podatku 946
Podatek od gier 928
– stawki podatkowe 929
– zakres podmiotowy 930
– zakres przedmiotowy 928
Podatek od niektórych instytucji finansowych 1100–1104
– podmiot 1101
– podstawa opodatkowania 1102
– postępowanie podatkowe 1104
– przedmiot 1100
– samoobliczanie podatkowe 1104
– stawka podatkowa 1103
– zwolnienia podmiotowe 1102
Podatek od nieruchomości 964, 975, 1010–1013
– podstawa opodatkowania 1027–1033
– stawki podatkowe 1027–1033
– ustalanie i pobór podatku 1034–1036
– zakres podmiotowy 1014–1026
– zakres przedmiotowy 1014–1026
– zwolnienia podatkowe 1024
Podatek od spadków i darowizn 956, 963, 1058–1061
– obowiązek podatkowy 1085–1093
– podstawa opodatkowania 1076–1084
– stawki podatkowe 1076–1084
– ustalanie i pobór podatku 1085–1093
– zakres podmiotowy 1062–1066
– zakres przedmiotowy 1067–1075
– zwolnienia podatkowe 1072
Podatek od sprzedaży detalicznej 1105–1109
– obowiązek podatkowy 1107
– podmiot 1105
– podstawa opodatkowania 1105
– postępowanie podatkowe 1109
– przedmiot 1105
– samoobliczanie podatkowe 1109
– stawki podatki 1107
– zwolnienia przedmiotowe 1108
Podatek od środków transportowych 1037
– pobór podatku 1043–1044
– stawki podatkowe 1041–1042
– zakres podmiotowy 1038
– zakres przedmiotowy 1039
– zwolnienia ogólne 1040
Podatek od towarów i usług 822–827
– obliczanie i pobór podatku 877–898
– obowiązek podatkowy 866–876
– podstawa opodatkowania 852–855
– stawki podatkowe 856–865
– zakres podmiotowy 828–835
– zakres przedmiotowy 836–851
– zobowiązanie podatkowe 866–876
– zwolnienia przedmiotowe 846
Podatek od wydobycia kopalin 1094–1099
– obliczenie podatku 1099
– obowiązek podatkowy 1097
– podstawa opodatkowania 1097–1098
– postępowanie podatkowe 1099
– rejestracja podatkowa 1099
– samoobliczenie podatkowe 1099
– stawka podatkowa 1098
– wpłata podatku 1099

– zakres podmiotowy 1096
– zakres przedmiotowy 1095
Podatek rolny 977–978
– podstawa opodatkowania 986–991
– stawki podatkowe 992–994
– ustalanie i pobór podatku 995–998
– zakres podmiotowy 979–980
– zakres przedmiotowy 981–985
– zwolnienia przedmiotowe 984
Podatek specjalny węglowodorowy 775–779
– podatnik 776
– podstawa opodatkowania 778
– postępowanie podatkowe 779
– przedmiot 775
– przychody 777
– stawka podatkowa 778
Podatnik 307, 314–318
Podmiot podatku 71–75, 305–322
Podatkowoprawny stan faktyczny 83–86
Podstawa opodatkowania
– pojęcie 77–78
Podwójne opodatkowanie 147
Postępowanie egzekucyjne 339
Postępowanie podatkowe 425–428
– cele 410–413
– dowody 454–459
– – *zob*. Deklaracja podatkowa, Księgi podatkowe, Zeznania podatkowe
– regulacja prawna 429–433
– technika 414–424
Potrącenie
– zob. Kompensata
Powstanie zobowiązania podatkowego
– *zob.* Zobowiązanie podatkowe
Prawo podatkowe 16–24
– a prawo administracyjne 22, 32–35
– a prawo cywilne 20, 36–39
– a prawo finansowe 25–31
– ogólne 58–64
– – główne kierunki rozwoju 254–278
– – kodyfikacja 247–253
– – pojęcie 59, 228–246
– przedmiot regulacji 17–21, 233
– szczególne 65–86, 493–544
– zakres regulacji 60, 230
Procedura legislacyjna
– *zob.* Technika podatkowa
Przedawnienie prawa do wymiaru podatkowego 289, 315, 327–328, 354–355, 403
Przedmiot opodatkowania 76
Przerzucalność podatku 73, 511
Przychód 661–668
– źródła przychodów 615–620

R

Rachunkowość 470–475, 652–656
Rezerwy 704
Rezydent 603
Rozłożenie zapłaty podatku na raty 336
Ryczałt podatkowy 742–748

S

Samoobliczanie podatku 755, 761, 763, 880, 921, 929, 995, 108, 1034, 1036, 1099, 1104, 1109
– w podatku dochodowym od osób fizycznych 764–771
– w podatku dochodowym od osób prawnych 764–774
Skład podatkowy 918
Skutki ekonomiczne opodatkowania 10–11
Stawka podatkowa 80–82
– pojęcie 80
– taryfa podatkowa 738–741
System podatkowy 40–41, 54–57, 529–544
– cele opodatkowania 44–53
– czynniki kształtujące 42–43
– struktura 504–507, 525–528
Systematyka podatków 508–510

T

Tajemnica bankowa 448, 451
Tajemnica skarbowa 446–453
Taryfa podatkowa
– *zob.* Stawki podatkowe
Technika podatkowa 54–57, 66–70
– język prawny 68
– procedura legislacyjna 67
Termin zapłaty podatku 3331–337

U

Ulgi inwestycyjne 984
Ulgi podatkowe 79, 730
Umorzenie zobowiązań podatkowych
– *zob.* Wygasanie zobowiązań podatkowych
Umowy o zapobieganiu podwójnemu
– opodatkowaniu 148–149
– charakter 150
Ustawa podatkowa 101, 184

W

Wewnątrzwspólnotowa dostawa towarów 838
Wewnątrzwspólnotowe nabycie towarów 838
Władztwo podatkowe państwa 14
Wspólność majątkowa 384, 404
Wsteczne działanie prawa podatkowego 200
Wygasanie zobowiązań podatkowych 327–330
– pobranie podatku przez płatnika lub inkasenta 329
– przedawnienie
– – *zob*. Przedawnienie prawa do wymiaru podatkowego
– przeniesienie własności rzeczy lub praw majątkowych 353
– umorzenie 327, 356–361
– zapłata podatku 327
– – forma 331–337
– – skutki nieterminowej zapłaty 338–340
– – termin 331–337
– – *zob*. Nadpłata podatku, Potrącenie
Wykładnia prawa podatkowego
– cel wykładni 172
– celowościowa 201–211
– dyrektywy wykładni
– – *zob*. Dyrektywy interpretacyjne
– funkcjonalna 168
– językowa 168, 179–188
– obiektywna 170
– pojęcie 165–169
– powiązanie różnych rodzajów wykładni 209–211
– subiektywna 170
– systemowa 168, 189–192
– – wewnętrzna 194–195
– – zakres 196–199
– – zewnętrzna 193
– teorie wykładni
– – dynamiczne170–171
– – statyczne 170–171
– wnioskowania prawnicze 212
– – analogia
– – – *zob*. Analogia w prawie podatkowym
– – reguły kolizyjne 224–227
– wnioskowania *a fortiori* 223
– założenia 173–178

Z

Zabezpieczenie wykonania zobowiązań podatkowych 362–373
– hipoteka przymusowa 367–370
– przed terminem płatności podatku 363–365
– zastaw skarbowy 367, 371–373
Zaległość podatkowa 338–339, 351, 356
Zaniechanie poboru podatku
– *zob.* Zobowiązanie podatkowe
Zapłata podatku
– *zob.* Wygasanie zobowiązań podatkowych
Zasada
– konieczności podatku 93

– pewności prawa 60, 175–177
– sprawiedliwości opodatkowania 51, 93, 96, 175–177
– zdolności świadczenia 7–9, 96, 511, 514, 571
Zastaw skarbowy
– *zob.* Zabezpieczenie wykonania zobowiązań podatkowych
Zeznanie podatkowe 460–467
Zobowiązanie podatkowe 289–290
– pojęcie 303–304
– powstanie 323–326
– stosunek zobowiązaniowy w prawie podatkowym 291–296
– wygaśnięcie
– – *zob.* Wygasanie zobowiązań podatkowych
– *zob*. Zabezpieczenie wykonania zobowiązań podatkowych
Zwolnienia podatkowe
– pojęcie 79

Ź

Źródła prawa podatkowego
– koncepcje systemu źródeł prawa
– – szeroka 120–122
– – wąska 120–122
– Konstytucja RP 123–125
– międzynarodowe prawo podatkowe 145–147
– podustawowe akty prawne 134–138
– – rozporządzenia 139–142
– – uchwały jednostek samorządu terytorialnego 143–144
– pojęcie 115–119
– prawo unijne 151
– ustawa 126–133
– wpływ orzecznictwa 152–153, 157–160
– – TSUE 161
– – sądów krajowych 154–156
– wpływ zwyczaju i nauki 162–164

STUDIA PRAWNICZE

Seria **Studia Prawnicze** w pogłębiony sposób i w pełnym zakresie, prezentuje całość problematyki z danej dziedziny prawa. Jest to zbiór kompletnych opracowań. Uwzględnia dorobek doktryny oraz aktualne orzecznictwo. Wysoki poziom merytoryczny gwarantują jego autorzy, wybitni przedstawiciele nauki prawa.

Książka **Prawo podatkowe** prezentuje całość wykładu z zakresu prawa podatkowego. Podręcznik składa się z trzech części, z których:

- pierwsza zawiera wprowadzenie do prawa podatkowego, omawia jego źródła, wykładnię i wnioskowania oraz konstytucyjne podstawy opodatkowania;
- druga dotyczy ogólnego prawa podatkowego, w tym m.in.: powstawania i wygasania zobowiązań podatkowych, postępowania podatkowego oraz kontroli podatkowej;
- trzecia zajmuje się szczegółowym przedstawieniem podatków dochodowych, obrotowych, przychodowych i majątkowych.

W przypadku części II „Ogólne prawo podatkowe" analizie poddane zostały nie tylko przepisy Ordynacji podatkowej z 1997 r., lecz także Ordynacji z 2018 r., która z dużą dozą prawdopodobieństwa, graniczącego z pewnością, zostanie uchwalona w 2018 r.

Prof. dr hab. Ryszard Mastalski – emerytowany profesor zwyczajny Uniwersytetu Wrocławskiego, autor licznych publikacji z dziedziny prawa podatkowego, wybitny znawca przedmiotu i dydaktyk.

edukacjaprawnicza.pl

Beck Akademia
konferencje • szkolenia • e-learning

Legalis
System Informacji Prawnej

www.ksiegarnia.beck.pl
e-mail: dz.handlowy@beck.pl
tel.: 22 311 22 22, fax: 22 337 76 01